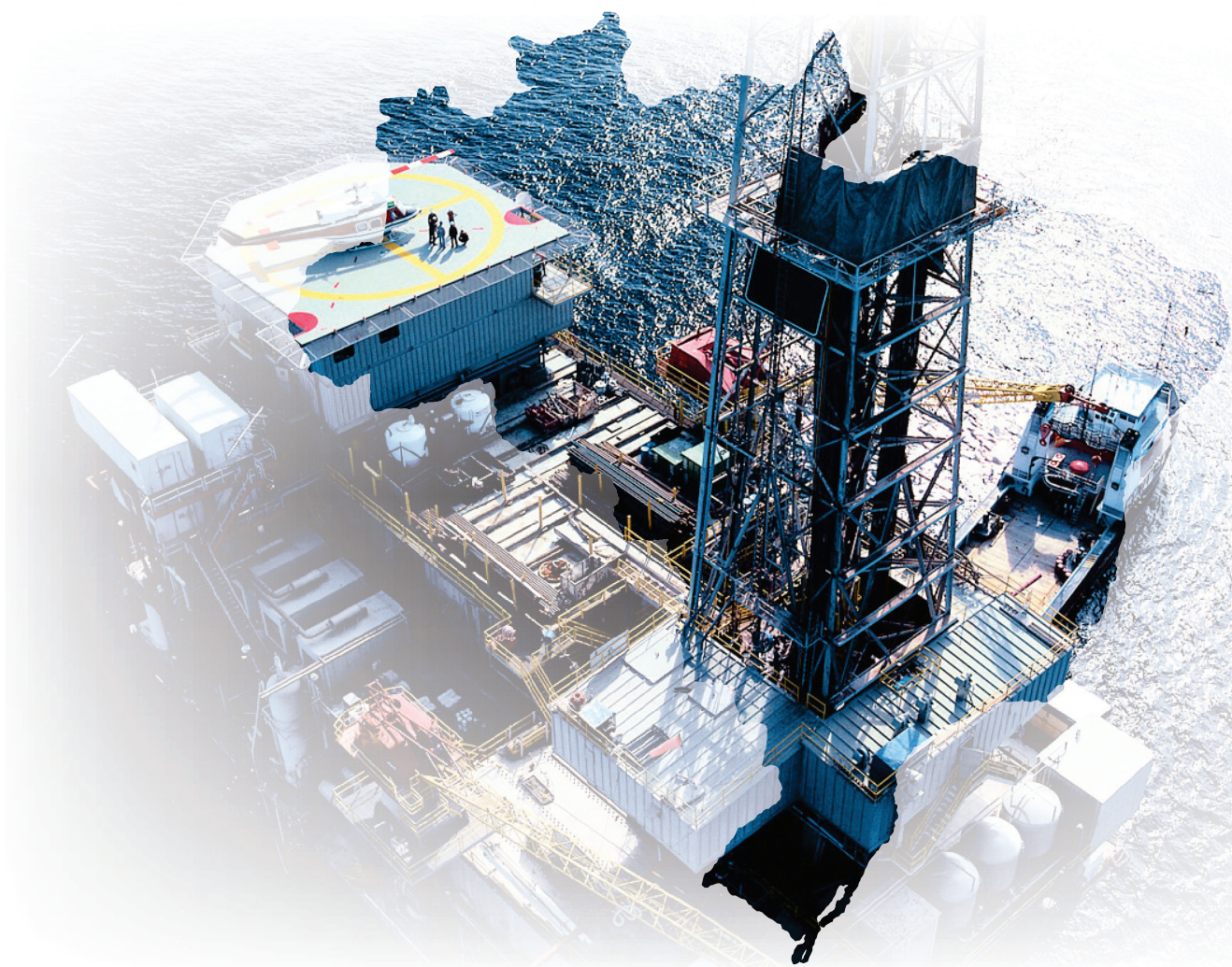


Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás



Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás

“O conteúdo desta publicação é de exclusiva responsabilidade dos autores, não refletindo, necessariamente, a opinião do BNDES. É permitida a reprodução total ou parcial dos artigos desta publicação, desde que citada a fonte.”

“Este trabalho foi realizado com recursos do Fundo de Estruturação de Projetos do BNDES (BNDES FEP), no âmbito da Chamada Pública BNDES FEP nº 01/2011, disponível em:
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Apoio_a_estudos_e_pesquisas/BNDES_FEP/prospeccao/chamada_ambiente_tributario_petroleo.html”

SUMÁRIO

1	SUMÁRIO EXECUTIVO.....	7
1.1	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	7
1.1.1	A tributação das operações de importação e exportação de bens e serviços	10
1.1.2	Ex-tarifário	10
1.1.3	REPETRO	10
1.1.4	Outros regimes aduaneiros especiais relevantes para o setor de petróleo e gás	11
1.1.5	As incidências tributárias nas importações e nas exportações de serviços	12
1.1.6	A tributação das operações locais de fornecimento de bens e prestação de serviços	13
1.2	LISTAGEM PRELIMINAR DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS.....	14
1.3	APLICAÇÃO DO DESCRITIVO TEÓRICO AOS ESTUDOS DE CASO	15
1.4	APLICAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASO TEÓRICOS AOS CASOS REAIS	22
1.5	DESENVOLVIMENTO E AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA	30
1.6	CONCLUSÕES.....	38
2	CARACTERIZAÇÃO E DETALHAMENTO DA TRIBUTAÇÃO ATUALMENTE APLICÁVEL AO FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS PARA A INDÚSTRIA DE PETRÓLEO E GÁS	39
2.1	INTRODUÇÃO	39
2.1.1	Premissas e escopo.....	39
2.1.2	Contextualização do tema	40
2.2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	41
2.3	A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.....	46
2.3.1	Os conceitos de importação e exportação de bens e serviços para fins tributários	46
2.3.2	As incidências tributárias sobre as operações de comércio exterior.....	47
2.3.3	Ex-tarifário	51
2.3.4	REPETRO	52
2.3.4.1	<i>Histórico e propósito do REPETRO</i>	52
2.3.4.2	<i>Tributação no REPETRO</i>	53
2.3.4.3	<i>Funcionamento do REPETRO</i>	56
2.3.4.4	<i>Procedimentos referentes ao REPETRO</i>	57
2.3.5	Outros regimes aduaneiros especiais relevantes para o setor de petróleo e gás	59
2.3.5.1	<i>Drawback (fora do contexto do REPETRO)</i>	59
2.3.5.2	<i>Admissão temporária (fora do contexto do REPETRO)</i>	61
2.3.5.3	<i>Entrepósito aduaneiro</i>	63
2.3.5.4	<i>Depósito alfandegado certificado (DAC)</i>	65
2.3.6	As Incidências tributárias nas importações e nas exportações de serviços	66
2.4	A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES LOCAIS DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS	67
3	DESCRIÇÃO PRELIMINAR DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS.....	69
3.1	INSEGURANÇA ACERCA DA AMPLITUDE DOS BENS PASSÍVEIS DE SUBMISSÃO AO REPETRO (“BENS REPETRÁVEIS”).....	69
3.2	DIFICULDADES NA HABILITAÇÃO AO REPETRO.....	71

3.3	INSEGURANÇA QUANTO À VIGÊNCIA DO REPETRO	72
3.4	INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO LOCAL	73
3.5	INCONGRUÊNCIAS E PROBLEMAS INTERPRETATIVOS NA LEGISLAÇÃO DO ICMS	74
3.6	ACÚMULO DE CRÉDITOS DE ICMS	74
3.7	DEFINIÇÃO DO MUNICÍPIO COMPETENTE COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS OFFSHORE.....	76
4	DESENVOLVIMENTO DE MODELO TEÓRICO.....	80
4.1	OBJETIVOS	80
4.2	DESCRIÇÃO E METODOLOGIA DO MODELO TEÓRICO	80
4.2.1	Definições do modelo e premissas-chave	81
4.2.2	Variáveis de entrada	82
4.2.3	Metodologia de cálculo	84
4.2.3.1	<i>Impacto dos créditos não aproveitados.....</i>	<i>85</i>
4.2.3.2	<i>Impacto financeiro.....</i>	<i>87</i>
4.2.4	Análises e resultados esperados.....	88
5	APLICAÇÃO DO DESCRITIVO TEÓRICO AOS ESTUDOS DE CASO.....	92
5.1	CASO 1	95
5.1.1	Descrição do caso e premissas-chave	95
5.1.2	Cálculo dos impactos.....	97
5.1.3	Análises e conclusões.....	100
5.2	CASO 2	101
5.2.1	Descrição do caso e premissas-chave	101
5.2.2	Cálculo dos impactos.....	103
5.2.3	Análises e conclusões.....	106
5.3	CASO 3	108
5.3.1	Descrição do caso e premissas-chave	108
5.3.2	Cálculo dos impactos.....	110
5.3.3	Análises e conclusões.....	112
5.4	CASO 4	113
5.4.1	Descrição do caso e premissas-chave	113
5.4.2	Cálculo dos impactos.....	115
5.4.3	Análises e conclusões.....	118
6	CONCLUSÕES DA ANÁLISE DO ARCABOUÇO TRIBUTÁRIO E DO MODELO TEÓRICO	119
7	METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASO REAIS.....	122
8.2	CONCESSIONÁRIO	124
8.3	PRESTADOR DE SERVIÇO.....	126
8.4	FORNECEDOR DIRETO.....	127
8.5	EPCISTA / INTEGRADOR	129
8.6	SUBFORNECEDOR DIRETO.....	131
8.7	SUBFORNECEDOR INDIRETO	132
8.8	RECEITA FEDERAL	133
8.9	SECRETARIAS DA FAZENDA ESTADUAIS	134

8.9.1	Rio de Janeiro	135
8.9.2	São Paulo	135
8.9.3	Minas Gerais	135
8.9.4	Bahia	136
8.9.5	Rio Grande do Sul.....	136
8.9.6	Espírito Santo.....	136
9	IMPACTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL SOBRE A CADEIA DE FORNECEDORES E SEUS SEGMENTOS	137
9.1	CASO 1	137
9.2	CASO 2	139
9.3	CASO 3	142
9.4	CASO 4	143
10	IDENTIFICAÇÃO DE ASSIMETRIAS E DISFUNÇÕES DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	145
10.1	ASSIMETRIAS.....	145
10.1.1	Não reconhecimento da exportação ficta pelo Estado de Minas Gerais	145
10.1.2	Restrição às operações internas da isenção do ICMS aplicada à operação anterior à exportação ficta no Estado do Espírito Santo.....	145
10.1.3	Adoção da alíquota reduzida de ICMS pelo Estado de São Paulo nas operações anteriores à exportação ficta.....	146
10.1.4	Incidência do imposto de importação sobre insumos destinados à industrialização de bens não repetíveis importados pelo subfornecedor direto.....	146
10.2	DISFUNÇÕES.....	146
10.2.1	Inconsistência entre a lista de bens do REPETRO e do Convênio 130/07.....	146
10.2.2	Falta de uniformidade na interpretação da legislação do REPETRO e de outros regimes aduaneiros especiais	147
10.2.3	Tempo envolvido nos procedimentos de importação de bens sob o REPETRO e outros regimes aduaneiros especiais.....	147
10.2.4	Inconstitucionalidade da incidência do ICMS na admissão temporária	147
10.2.5	Complexidade associada à vinculação física de um insumo importado via <i>drawback</i> ao produto final	147
10.2.6	Insegurança quanto ao local de tributação do ISS.....	148
10.2.7	Falta de divulgação das informações sobre o REPETRO	148
11	CONCLUSÕES DA ANÁLISE DOS CASOS PRÁTICOS	149
12	DESENVOLVIMENTO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA.....	150
12.1	INTRODUÇÃO	150
12.2	DESENVOLVIMENTO DE ALTERNATIVAS E COMPILAÇÃO DE SUGESTÕES PARA A MELHORIA DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR	150
13	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA	161
13.1	IMPACTO SOBRE A ASSIMETRIA	161
13.2	EFEITO SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA	162
13.3	VIABILIDADE LEGISLATIVA	163
13.4	VIABILIDADE TÉCNICA	165
14	CARACTERIZAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA	166

14.1	ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA	166
14.1.1	Alternativa A: isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva <i>offshore</i> do setor de petróleo e gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário.....	167
14.1.1.1	<i>Descrição da alternativa</i>	167
14.1.1.2	<i>Medidas requeridas</i>	168
14.1.1.3	<i>Impacto estimado</i>	171
14.1.1.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	172
14.1.2	Alternativa B: Reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta	173
14.1.2.1	<i>Descrição da alternativa</i>	173
14.1.2.2	<i>Medidas requeridas</i>	174
14.1.2.3	<i>Impacto estimado</i>	174
14.1.2.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	176
14.1.3	Alternativa C: Isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores	177
14.1.3.1	<i>Descrição da alternativa</i>	177
14.1.3.2	<i>Medidas requeridas</i>	177
14.1.3.3	<i>Impacto estimado</i>	178
14.1.3.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	181
14.1.4	Alternativa D: Aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável	183
14.1.4.1	<i>Descrição da alternativa</i>	183
14.1.4.2	<i>Medidas requeridas</i>	184
14.1.4.3	<i>Impacto estimado</i>	184
14.1.4.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	188
14.1.5	Alternativa E: Compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais	189
14.1.5.1	<i>Descrição da alternativa</i>	189
14.1.5.2	<i>Medidas requeridas</i>	190
14.1.5.3	<i>Impacto estimado</i>	190
14.1.5.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	192
14.1.6	Alternativa F: Criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais.....	193
14.1.6.1	<i>Descrição da alternativa</i>	193
14.1.6.2	<i>Medidas requeridas</i>	193
14.1.6.3	<i>Impacto estimado</i>	194
14.1.6.4	<i>Viabilidade da alternativa</i>	197
14.1.7	Alternativa G: Substituição de um regime aduaneiro por um tributário	198
14.1.7.1	<i>Descrição da alternativa</i>	198
14.1.7.2	<i>Medidas requeridas</i>	198
14.1.7.3	<i>Impacto estimado</i>	199

14.1.7.4	Viabilidade da alternativa.....	201
14.1.8	Alternativa H: Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria <i>offshore</i>	204
14.1.8.1	Descrição da alternativa	204
14.1.8.2	Medidas requeridas	204
14.1.8.3	Impacto estimado	205
14.1.8.4	Viabilidade da alternativa.....	207
14.2	RESUMO DA AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA RELACIONADAS À ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA.....	209
14.3	MAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA RELACIONADAS À ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA.....	211
14.3.1	Alternativa A: isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva <i>offshore</i> do setor de petróleo e gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário	211
14.3.2	Alternativa B: Reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta	212
14.3.3	Alternativa C: Isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores.....	213
14.3.4	Alternativa D: Aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável	214
14.3.5	Alternativa E: Compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais.....	215
14.3.6	Alternativa F: Criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais	216
14.3.7	Alternativa G: Substituição de um regime aduaneiro por um tributário	217
14.3.8	Alternativa H: Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria <i>offshore</i>	219
14.4	CORREÇÃO OU MITIGAÇÃO DAS DISFUNÇÕES IDENTIFICADAS NA TRIBUTAÇÃO DO SETOR.....	221
14.4.1	Diretrizes para a lista de bens do REPETRO	222
14.4.1.1	Alternativa a: Alinhamento entre a lista de bens do Convênio ICMS 130/07 e a da IN 844/08.....	222
14.4.1.2	Alternativa b: Definição de lista extensa com NCM, revisada periodicamente por comitê interministerial (MDIC/MME/MF-RFB).....	223
14.4.1.3	Alternativa c: Definição de lista mista, indicando por NCM os bens que hoje estão abrangidos pelo item relativo a “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos” e mantendo o formato atual com relação aos demais itens	224
14.4.1.4	Alternativa d: Restrição da lista de bens beneficiados pelo REPETRO, definindo um valor mínimo para que o bem seja repetrável.....	224
14.4.1.5	Alternativa e: Facilitação do processo de desembaraço aduaneiro (mecanismo nos moldes do “Canal Azul”) para usuários habituais e com relação a bens de baixo valor individual	224

14.4.1.6	Alternativa f: Envio dos documentos para habilitação em formato digitalizado (e-processo)	225
14.4.1.7	Alternativa g: Desenvolvimento de um único sistema informatizado de controle de bens, ao invés da homologação de diferentes sistemas	225
14.4.1.8	Alternativa h: Habilitação de bens tipicamente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) sem vinculação a um contrato específico.....	226
14.4.1.9	Alternativa i: Campanhas de divulgação aos agentes – em especial aos subfornecedores – sobre o funcionamento dos regimes aduaneiros especiais e procedimentos aplicáveis	226
14.4.1.10	Alternativa j: Vinculação do prazo de validade do regime de drawback ao do contrato a que estiver atrelado.....	227
14.4.1.11	Alternativa k: Vinculação do insumo importado via drawback à fração de exportação do fornecedor, e não a um produto final específico	227
14.4.1.12	Alternativa l: Uniformização do entendimento acerca do local de incidência do ISS	228
14.4.1.13	Alternativa m: Disponibilização ao público de informações relativas às operações praticadas no âmbito do REPETRO, através do AliceWeb.....	229
15	CONCLUSÕES.....	230
APÊNDICE A	– Análise de Sensibilidade do Caso Teórico 1.....	232
APÊNDICE B	– Análise de Sensibilidade do Caso Teórico 2	234
APÊNDICE C	– Análise de Sensibilidade do Caso Teórico 3.....	242
APÊNDICE D	– Bens Abrangidos pelo REPETRO conforme a Instrução Normativa RFB 844/08 e o Convênio ICMS 130/07	245
APÊNDICE E	– Análise de Sensibilidade do Caso Prático 1	250
APÊNDICE F	– Análise de Sensibilidade dos Casos Práticos 2 e 3.....	252
APÊNDICE G	– Considerações sobre o mecanismo de Depreciação Acelerada e Incentivada (uplifting)	254
APÊNDICE H	– Minutas de Instrumentos Normativos Relativos às Alternativas Melhor Avaliadas	261

1 SUMÁRIO EXECUTIVO

O presente trabalho foi iniciado por uma análise teórica e geral da tributação aplicável, no Brasil, à cadeia de fornecimento dos bens e serviços aplicados às atividades de exploração e produção (E&P) no Setor de Petróleo e Gás¹.

Referida análise foi pautada no tratamento legislativo e jurisprudencial da matéria, bem como na experiência do Consórcio Booz & Company-VRBG, decorrente de sua atuação no setor.

A seguir, traçamos os aspectos teóricos gerais da tributação aplicável, no Brasil, à cadeia de fornecimento dos bens e serviços aplicados às atividades de exploração e produção (E&P) no Setor de Petróleo e Gás.

1.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal Brasileira apresenta um capítulo especificamente destinado a tratar do Sistema Tributário Nacional.

Em tal capítulo, ela apresenta os princípios norteadores do sistema e algumas de suas regras basilares, além de disciplinar a repartição das competências tributárias entre os entes federativos – elencando os tributos de competência da União, dos Estados e dos Municípios – e dispor sobre os critérios de repartição das receitas tributárias entre tais entes².

Além de prever parâmetros básicos do sistema tributário, a Constituição estabelece a forma como a legislação infraconstitucional deverá regulamentá-la.

Nesse contexto, a Constituição estabeleceu a competência de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária³.

Tal previsão, decorrente da intenção de homogeneização da legislação em âmbito nacional, ensejou a recepção do Código Tributário Nacional (CTN) – que foi publicado anteriormente

¹ O escopo do presente trabalho alcança tanto a tributação das atividades de E&P do Setor de Petróleo e Gás, quanto aquela aplicável às etapas de fornecimento, local ou mediante importação (*upstream*), porém não contempla as atividades posteriores à extração (*downstream*).

² Arts. 145 a 162 da Constituição Federal.

³ Arts. 146 da Constituição Federal.

ao texto constitucional e através de lei ordinária (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) – como lei complementar⁴.

As normas gerais sobre diversos tributos se encontram previstas no CTN, mas também foram publicadas, posteriormente à Constituição, leis complementares especificamente referentes a alguns tributos, como é o caso, por exemplo, da Lei Complementar 87/96, que trata do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual, e da Lei Complementar 116/03, referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal.

Adicionalmente às leis complementares, de caráter mais abrangente, incumbe a cada ente a edição de lei ordinária para (i) a instituição dos tributos de suas respectivas competências e (ii) o estabelecimento das regras básicas para a caracterização de sua incidência (regra-matriz de incidência), como materialidade (qual estado ou ação do contribuinte ensejará a incidência do tributo), sujeito passivo (quem será o contribuinte e, se for o caso, quem será o responsável), sujeito ativo (ente competente para arrecadar o tributo), critério espacial (quais os limites territoriais em que a prática da materialidade ensejará a incidência), critério temporal (qual o momento em que ocorrerá a incidência), base de cálculo e alíquota.

Em geral, a lei ordinária instituidora cria o tributo e dispõe sobre a sua cobrança de modo mais sintético, sendo editado em seguida um decreto regulamentador, que detalha as previsões da referida lei.

Além disso, é comum, ainda, a edição de atos normativos como portarias, resoluções ou instruções normativas, pelo órgão responsável pela cobrança do tributo, como a Receita Federal, as Secretarias da Fazenda dos Estados e as Secretarias Municipais de Finanças, para disciplinar os procedimentos específicos a serem adotados para a apuração e o pagamento dos tributos, bem como o cumprimento de obrigações acessórias a ele relativas.

Explicitada, em linhas gerais, a estrutura normativa do sistema tributário nacional, cumpre esclarecer algumas peculiaridades relativas ao ICMS.

Por se tratar o ICMS de tributo estadual que, já no contexto da elaboração da Constituição de 1988, era reconhecidamente o foco central da chamada “guerra fiscal”, as concessões de benefícios fiscais relativos ao ICMS foram especialmente reguladas pelo próprio texto constitucional.

⁴ Em diversas manifestações, o Supremo Tribunal Federal reconhece, de forma expressa, o entendimento pacífico de que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal com o status de lei complementar (nesse sentido, por exemplo, as decisões no RE 559943/RS, 12.06.2008, e na ADI 1917, de 18.12.1998).

Nesse sentido, a Constituição Federal delegou à lei complementar a competência para dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam benefícios fiscais⁵.

Por sua vez, a Lei Complementar 24/75 estabeleceu que os benefícios fiscais estaduais seriam concedidos ou revogados através de convênios celebrados em reuniões para as quais fossem convidados representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e do governo federal.

Nesse contexto, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é formado exatamente por representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e do governo federal, e que possui dentre suas competências, além da harmonização das políticas e procedimentos fiscais dos Estados, a celebração e revogação de convênios relacionados à concessão de benefícios fiscais.

Diante do exposto, pode-se afirmar que, de acordo com a legislação aplicável, a validade de um benefício fiscal relativo ao ICMS depende da prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ (tais convênios são denominados “Convênios ICMS”).

Assim, quando um benefício fiscal é concedido em caráter unilateral, isto é, decorre de previsão individual de determinado Estado, sem respaldo em Convênio ICMS, pode-se afirmar que o mesmo padece de ilegalidade (por afronta à Lei Complementar 24/75) e, em último grau, de inconstitucionalidade, na medida em que a própria Constituição determinou que os Estados deveriam se reunir para deliberar sobre benefícios fiscais, tendo delegado a disciplina da forma de tal deliberação à lei complementar.

Ocorre que, apesar do exposto, é bastante comum a concessão pelos Estados de benefícios fiscais através de sua legislação interna, sem o devido fundamento em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, razão pela qual se pode afirmar que a criação do CONFAZ e a exigência de celebração de convênios para a concessão de benefícios fiscais não foram capazes de coibir a “guerra fiscal”.

Uma vez delimitada, em linhas gerais, a estrutura normativa do sistema tributário nacional, bem como apresentadas algumas de suas peculiaridades, passamos à análise específica da tributação aplicável às operações de fornecimento de bens e serviços para as atividades de exploração e produção no Setor de Petróleo e Gás.

⁵ Art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

1.1.1 A tributação das operações de importação e exportação de bens e serviços

Segundo a legislação brasileira, as importações de bens estão sujeitas à incidência do Imposto de Importação (II)⁶, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁷, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)⁸ – todos esses de competência da União – e do ICMS⁹, esse último de competência estadual. Além disso, caso a operação de importação envolva transporte marítimo, há a incidência do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)¹⁰, também de competência federal.

As exportações, por sua vez, salvo raras exceções, são desoneradas, não se sujeitando à incidência dos tributos acima mencionados¹¹.

1.1.2 Ex-tarifário

O regime de ex-tarifário¹² é um instrumento de redução de custo na aquisição de bens de capital e de informática e telecomunicações. Ele consiste na redução temporária da alíquota do imposto de importação de bens que não possuam similar nacional, sendo a similaridade pautada nos critérios de qualidade, preço e prazo de entrega.

1.1.3 REPETRO

O REPETRO¹³ foi criado em 1999 para atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento do Setor de Petróleo e Gás no Brasil. Suas grandes inovações foram: (a) a criação da figura da exportação ficta; e (b) a desoneração da admissão temporária para utilização econômica.

Pode-se afirmar que o REPETRO consiste em uma combinação de três distintos tratamentos tributários: *drawback*, admissão temporária e exportação ficta¹⁴.

6 Art. 153, I, da Constituição Federal, art. 1º, caput, do Decreto-lei 37, de 18.11.1966 e art. 19 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN)

7 Art. 153, IV, da Constituição Federal, art. 1º, caput, do Decreto-lei 34, de 18.11.1966, art. 2º do Decreto 7.212, de 15.06.2010 e art. 46 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN).

8 Referindo-se tanto à COFINS quanto ao PIS: Art. 149, §2º, “a”, da Constituição Federal, art. 2º da Lei 9.718, de 27.11.1998 e Lei 10.865, de 30.04.2004.

9 Art. 155, II, da Constituição Federal e Lei Complementar 87, de 13.09.1996.

10 Art. 149, da Constituição Federal e Lei 10.893, de 13.07.2004.

11 Art. 149, §2º, I, art. 153, §3º, III e art. 155, §2º, X, “a”, da Constituição Federal.

12 Resolução CAMEX 35, de 22.11.2006.

13 Arts. 458 a 462 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa 844, de 09.05.2008.

14 Instrução Normativa RFB 844, de 09.05.2008.

O *drawback* no REPETRO possibilita a importação de insumos, com suspensão do II, do IPI, do PIS e da COFINS, e com isenção do AFRMM (com relação ao frete) e do ICMS¹⁵, para a produção de bens a serem exportados fictamente.

O regime de admissão temporária no REPETRO autoriza a permanência temporária no país de determinados bens – pelo prazo de duração do contrato, e prorrogável na mesma medida do contrato – com suspensão dos tributos federais (II, IPI, PIS e COFINS) incidentes sobre a importação e redução ou isenção da alíquota do ICMS, conforme previsão na legislação interna dos Estados pautada no Convênio ICMS 130/07.

A exportação ficta admite que a venda de determinados bens a pessoas jurídicas estrangeiras caracterize uma exportação para fins de extinção do regime de suspensão dos tributos incidentes sobre a importação, mesmo que os bens permaneçam no território nacional.

Segundo a legislação brasileira, podem se habilitar ao REPETRO: (i) a pessoa jurídica detentora de concessão para exploração e produção de petróleo e gás; (ii) a pessoa jurídica contratada pela concessionária, através de contrato de afretamento, ou para a prestação de qualquer atividade objeto da concessão; (iii) a pessoa jurídica subcontratada pela pessoa jurídica a que se refere o item (ii), acima; ou (iv) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, designada, pela contratada ou subcontratada, quando essas forem domiciliadas no exterior, com base no contrato de afretamento ou de prestação de serviços, para a importação de bens.

1.1.4 Outros regimes aduaneiros especiais relevantes para o setor de petróleo e gás

Conforme apontado acima, existem limites à fruição do REPETRO mesmo por agentes do setor. Tais restrições podem decorrer da inaplicabilidade do REPETRO ao bem objeto de determinada operação ou da inaptidão de determinado agente para se habilitar ao REPETRO. Nesse contexto, outros regimes aduaneiros especiais se tornam bastante relevantes para o setor.

O *drawback* fora do REPETRO¹⁶, conforme a sua modalidade, possibilita a importação, com suspensão dos tributos federais (II, IPI, PIS e COFINS) e isenção do AFRMM e do ICMS, de insumos para a produção de bens a serem exportados, bem como a aquisição no mercado interno desses insumos, com suspensão dos tributos federais.

A admissão temporária¹⁷ com suspensão integral do pagamento de tributos consiste na suspensão dos tributos federais¹⁸ e do ICMS¹⁹ na importação de bens destinados à reposição e

¹⁵ Convênio ICMS 27/90.

¹⁶ Art. 383 do Decreto 6.759, de 05.02.2009, Instrução Normativa RFB 845/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.460/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 e Portaria SECEX 23/2011.

¹⁷ Art. 354 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 285/2003.

conserto de embarcações, à prestação por técnico estrangeiro de assistência técnica a bens importados ou à reposição de bens importados em virtude de garantia, e posterior retorno ao exterior. A admissão temporária para utilização econômica²⁰ impõe o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação proporcionalmente ao tempo de permanência do bem no país (1% ao mês do total de tributos devidos na importação).

E a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo²¹ consiste na suspensão dos tributos federais e do ICMS²² na importação de bens a serem submetidos a processo de industrialização no país e posterior exportação, bem como para conserto, reparo ou restauração de outros bens que estejam no país em caráter temporário.

O regime de entreposto aduaneiro²³ na importação permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado, em plataformas de pesquisa e lavra de petróleo e gás em construção ou conversão no país, ou em estaleiros navais, com suspensão dos tributos federais e do ICMS, para posterior exportação ou conversão em outro regime aduaneiro especial. Já o regime de entreposto aduaneiro na exportação é o que permite a armazenagem de mercadoria destinada à exportação, com suspensão dos tributos federais²⁴, em recinto alfandegado, em plataformas de pesquisa e lavra de petróleo e gás em construção ou conversão no país, ou em estaleiros navais²⁵.

O regime de depósito alfandegado certificado²⁶ é o que considera exportada, para fins fiscais – e também cambiais – a mercadoria vendida à pessoa estrangeira com entrega em recinto alfandegado.

1.1.5 As incidências tributárias nas importações e nas exportações de serviços

A importação de serviços se sujeita à incidência das contribuições PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%)²⁷, assim como do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)²⁸, de

18 Com relação ao AFRMM, existe uma controvérsia interpretativa acerca da aplicação do tratamento suspensivo a quaisquer bens ou apenas a mercadorias.

19 Embora a jurisprudência atual aponte para a não-incidência do ICMS nas operações de importação mediante admissão temporária – no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em particular, a questão já se encontra pacificada – na medida em que não implicam transferência de titularidade do bem importado, há Estados que adotam interpretação diversa, tributando tais operações.

20 Arts. 373 a 378 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 285/2003.

21 Arts. 380 a 382 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 285/2003.

22 Com relação ao ICMS e ao AFRMM, aplicam-se os mesmos comentários traçados acima acerca da admissão temporária com suspensão integral dos tributos.

23 Art. 383 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 241/2002.

24 Não existe previsão em Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ acerca da extensão ao nível estadual do tratamento tributário federal relativo ao regime de entreposto aduaneiro na exportação.

25 Importa esclarecer, nesse contexto, que a Instrução Normativa SRF 241/02, em seu art. 5º, II, autorizou que as mercadorias armazenadas em entreposto aduaneiro sejam submetidas a processo de industrialização, inclusive nas atividades de construção e conversão de plataformas. Desse modo, tal previsão criou um instrumento essencial para os subfornecedores da cadeia de petróleo e gás.

26 Art. 493 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 266/2002.

27 Referindo-se tanto à COFINS quanto ao PIS: Art. 149, §2º, “a”, da Constituição Federal, art. 2º da Lei 9.718, de 27.11.1998 e Lei 10.865, de 30.04.2004.

competência municipal, cuja alíquota varia entre 2% e 5%, e que tem como base de cálculo o preço do serviço. A incidência do ISS é cumulativa, ou seja, o imposto incide em cada operação em que há a prestação de serviços, enquanto a do PIS e da COFINS sempre ocorre com utilização das alíquotas aplicáveis à sistemática não cumulativa.

Além disso, os pagamentos remetidos ao prestador de serviços no exterior se sujeitam, em regra, à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)²⁹, à alíquota de 15%³⁰, e à Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)³¹, à alíquota de 10%³².

Como, em geral, o preço desses serviços já é fixado contratualmente como líquido de tributos, a obrigação de retenção do IRRF geralmente impõe ao contratante brasileiro a realização do *gross-up* do valor do tributo no preço do serviço, ou seja, o valor do tributo é inserido em sua própria base de cálculo de modo que, após a dedução do tributo, o prestador de serviços estrangeiro receba o valor líquido estabelecido contratualmente.

1.1.6 A tributação das operações locais de fornecimento de bens e prestação de serviços

A venda de produtos, dentro do país, e sem a aplicação de regimes aduaneiros especiais, sujeita-se à incidência do IPI, caso o vendedor tenha industrializado o bem ou o esteja revendendo após importá-lo, além do PIS, da COFINS e do ICMS.

No que se refere à prestação de serviços³³, há incidência do ISS, cuja alíquota varia entre 2% e 5%³⁴, sendo definida pelo Município onde localizado o estabelecimento prestador³⁵, além das contribuições PIS e COFINS, observando-se a mesma disciplina esclarecida acima.

28 Art. 156, III, da Constituição Federal e Lei Complementar 116/2003.

29 Art. 685, do Decreto 3.000, de 26.03.1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

30 Exceto no caso de operações em que os beneficiários dos pagamentos são residentes nos chamados "paraísos fiscais", listados de forma taxativa pela Receita Federal, sendo a alíquota, nesse caso, de 25%.

31 Embora a CIDE deva incidir apenas sobre importações de serviços técnicos ou com transferência de tecnologia, a interpretação que vem sendo dada pelas autoridades administrativas ao conceito de "serviços técnicos" é bastante ampla, de modo que a grande maioria das importações de serviços acaba por ficar sujeita à sua incidência.

32 Art. 149 da Constituição Federal e Lei 10.168/2000.

33 Com relação aos contratos de afretamento, o entendimento predominante nos Tribunais Superiores é o de que podem assumir duas feições essenciais: contrato de transporte (afretamento por tempo) ou contrato de locação de bem móvel (afretamento a casco nu). Com relação ao transporte, haveria incidência do ICMS e com relação ao afretamento a casco nu, não haveria a incidência nem do ICMS (por não haver circulação jurídica nem serviço de transporte) nem do ISS (por não haver, no caso, obrigação de fazer). Abaixo, manifestações do STF e do STJ sobre o tema:

"Agravamento regimental em agravo de instrumento. 2. Contrato de afretamento de embarcações em zona econômica na plataforma continental. Incidência de ICMS. Possibilidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento."

(STF, 2ª Turma, AI-AgR 181.266/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 20.11.2008)

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens". 2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a caso

1.2 LISTAGEM PRELIMINAR DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS

Após delineados os aspectos teóricos gerais da tributação aplicável, no Brasil, à cadeia de fornecimento dos bens e serviços aplicados às atividades de exploração e produção (E&P) no Setor de Petróleo e Gás, foram identificados, em caráter preliminar às entrevistas aos agentes, alguns problemas referentes à tributação do Setor de Petróleo e Gás.

A lista de problemas identificados, não exaustiva, viria a ser complementada com as informações obtidas a partir das entrevistas.

- (A) Insegurança acerca da amplitude dos bens passíveis de submissão ao REPETRO (“bens repetráveis”)
- (B) Dificuldades na habilitação ao REPETRO
- (C) Insegurança quanto à vigência do REPETRO
- (D) Incidência do ICMS nas operações de fornecimento local
- (E) Incongruências e problemas interpretativos na legislação do ICMS
- (F) Acúmulo de créditos de ICMS
- (G) Definição do Município competente com relação aos serviços *offshore*

nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que “para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN”. E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS. 3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: “Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão de obra”, de modo que “não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68”. Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas. 5. Recurso especial provido.”

(STJ, 1ª Turma, Resp 1054144, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 09.12.2009)

34 Art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e art. 8º, da Lei Complementar 116/03. Como a Lei Complementar 116/03 não disciplinou qualquer mecanismo para a concessão de incentivos fiscais municipais, como existe o CONFAZ para os estaduais, por exemplo, o referido artigo do ADCT continua eficaz.

35 Segundo a Lei Complementar 116/03, o ISS é devido, como regra geral, no Município do estabelecimento prestador (art. 3º, caput), sendo excepcionais os casos em que a incidência ocorre no local do estabelecimento prestador (incisos do art. 3º). Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar tais previsões, manifestou o posicionamento de que se deveria entender por estabelecimento o local onde reunidos os meios para a prestação específica de cada serviço, independentemente do local onde cadastrado o contribuinte. Dessa forma, tal entendimento acabou por equiparar, na prática, estabelecimento ao local da prestação, de modo que, de acordo com a jurisprudência, a regra prevalente de competência referente ao ISS é a do Município onde prestado o serviço (nesse sentido, AI AgR 830300/SC, de 06.12.2011: “LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que “competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte”).

1.3 APLICAÇÃO DO DESCRITIVO TEÓRICO AOS ESTUDOS DE CASO

Tendo como base as considerações teóricas acima explicitadas, passamos a analisar os estudos de caso propostos na Chamada Pública, a fim de avaliar, com relação a cada um deles, o impacto representado, pela tributação, sobre a competitividade do fornecedor local comparativamente ao estrangeiro.

No que se refere aos aspectos estaduais, apenas as legislações do Estado do Rio de Janeiro e do Estado de São Paulo foram utilizadas, inicialmente, como referência, a fim de que fossem submetidas a uma análise mais detida, inclusive com a identificação de eventuais tratamentos tributários diferenciados aplicáveis aos bens expressamente indicados na Chamada Pública.

Em seguida, a partir das informações obtidas através das entrevistas, foram definidos quais outros Estados deveriam ser também contemplados na análise.

Sob essa perspectiva, foram avaliados os quatro tipos de casos definidos na Chamada Pública. No Caso 1, analisou-se um produtor nacional (fornecedor direto) beneficiário do REPETRO (1a) localizado no Estado em que ocorre o empreendimento e (1b) localizado em outro Estado.

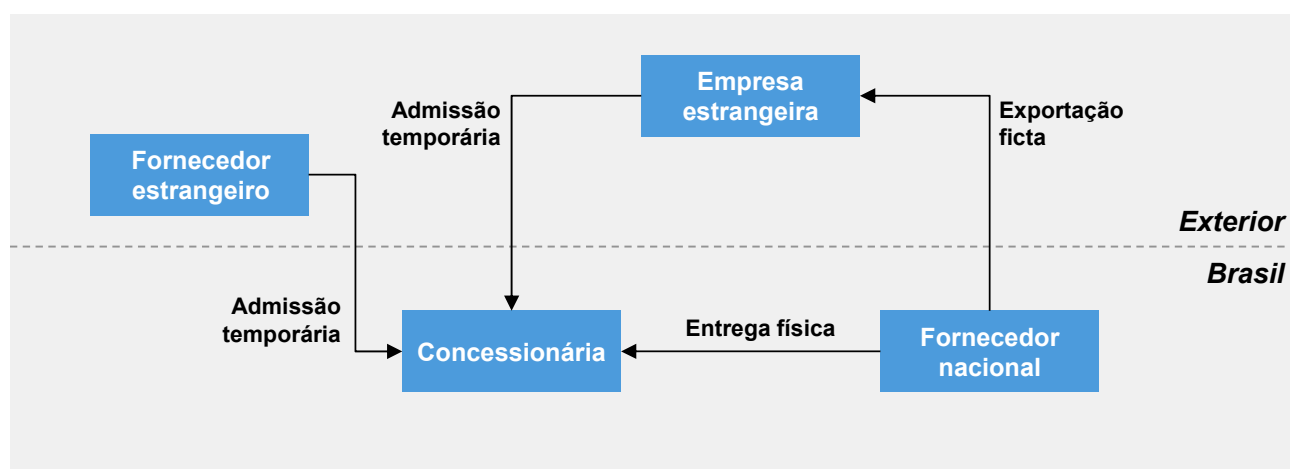


Figura – Esquema do caso 1

Já o Caso 2 aborda um produtor nacional (subfornecedor direto) de um bem não beneficiário direto do REPETRO (2a) localizado no Estado onde ocorre o empreendimento e (2b) localizado em outro Estado.

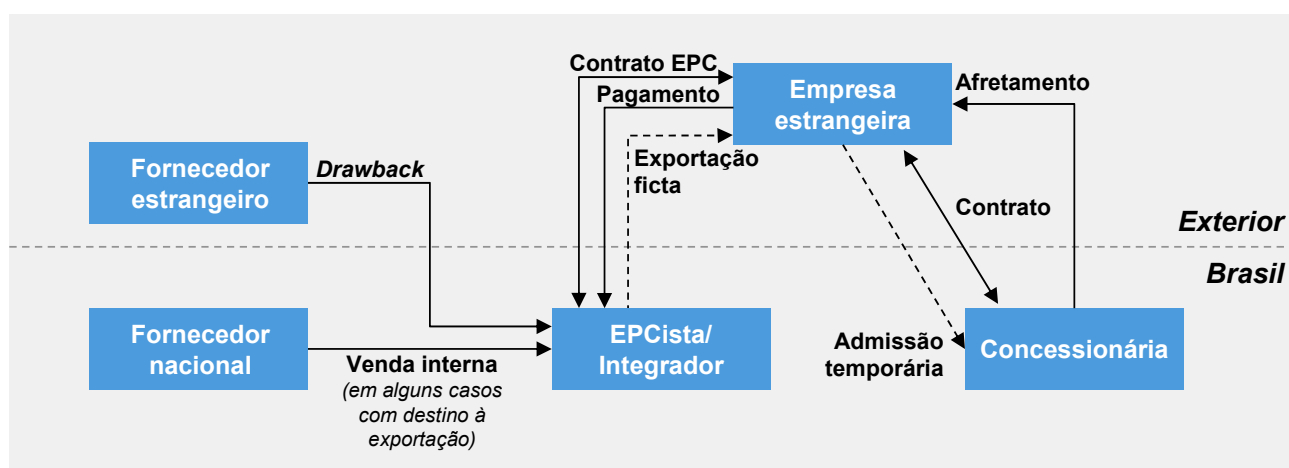


Figura – Esquema do caso 2

No Caso 3 avalia-se um subfornecedor (direto) de um fabricante diretamente beneficiário do REPETRO, (3a) localizado no mesmo Estado do empreendimento e (3b) localizado em outro Estado.

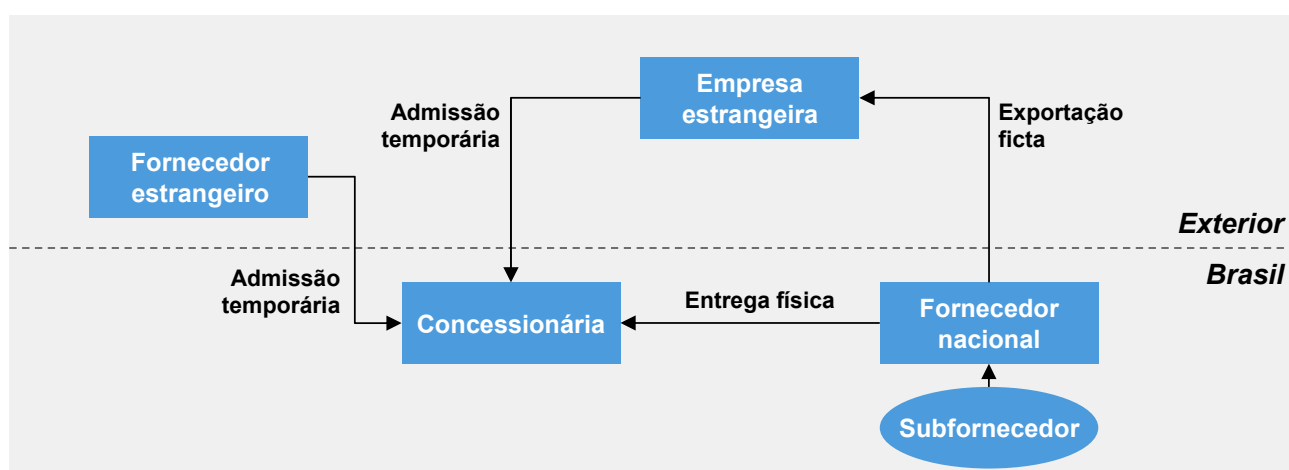


Figura – Esquema do caso 3

Finalmente, no Caso 4, investiga-se um subfornecedor indireto de um fabricante não beneficiário do REPETRO, (4a) localizado no mesmo Estado do empreendimento e (4b) localizado em outro Estado.

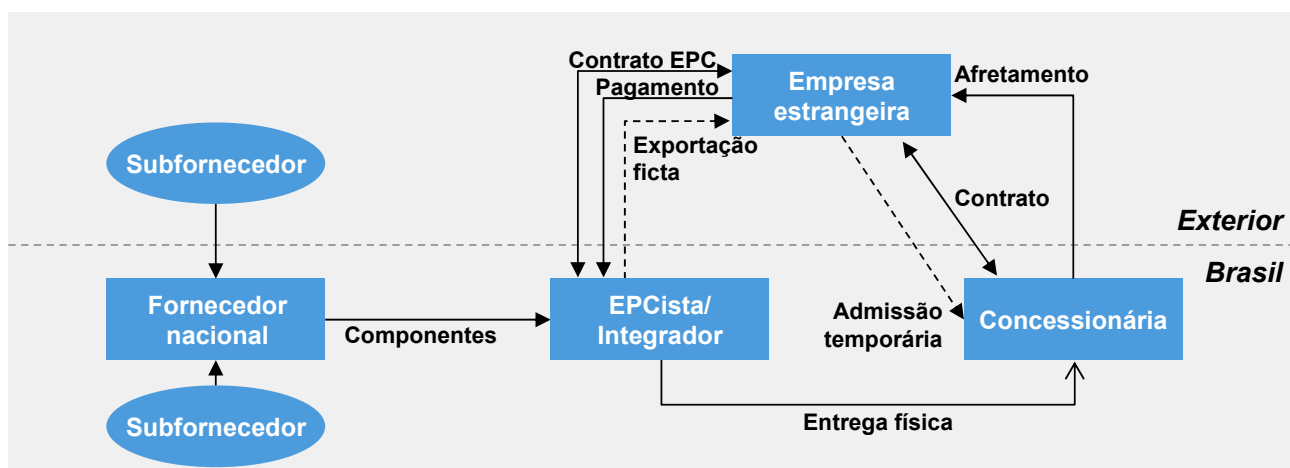


Figura – Esquema do caso 4

Com base na tributação vigente e nas premissas estabelecidas a partir de uma pesquisa da Fundação Getúlio Vargas realizada para o Estudo de Competitividade da Cadeia Produtiva de Petróleo e Gás, envolvendo mais de 400 empresas do setor, além de estudos e da experiência do consórcio no setor, foram calculados os impactos da tributação brasileira nos diversos elos da cadeia de fornecimento, à luz dos quatro casos definidos.

Para os Casos 1 e 3, cumpre destacar a relevância (i) do Decreto 41.142/08, do Estado do Rio de Janeiro, que concedeu isenção do ICMS para as operações internas (e as interestaduais em que o Rio de Janeiro é o Estado de origem)³⁶, antecedentes à exportação ficta para bens repetráveis, (ii) do Decreto 37.188/05, que aplica às operações de saída interestadual em que o Rio de Janeiro é o Estado de origem, com umbilicais, árvores de natal e manifolds, crédito presumido igual ao valor do débito³⁷, gerando o efeito prático de zerar a tributação sobre essas operações, e (iii) do Decreto 53.574/08, do Estado de São Paulo, que reduz a alíquota do ICMS³⁸ – para 7,5% (com direito a crédito para o adquirente) ou 3% (sem direito ao crédito), nas operações internas e nas interestaduais em que São Paulo é o Estado de origem, praticadas entre subfornecedor direto e fornecedor direto, nos casos em que a saída do fornecedor direto é praticada através de exportação ficta.

No Caso 1, destacamos o efeito dos benefícios tributários estaduais atribuídos aos elos finais da cadeia, garantindo a total isonomia e desoneração no caso de fornecedores diretos no Estado do Rio de Janeiro, e uma redução significativa de tributos no caso de São Paulo.

³⁶ Partindo de autorização prevista na Cláusula 3ª do Convênio ICMS 130/07.

³⁷ O Decreto 37.188/05, que concede o crédito presumido nas operações em questão, não possui alicerce em Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, sendo, portanto passível de questionamento quanto à sua legalidade/constitucionalidade.

³⁸ Havendo autorização para concessão de isenção no Convênio ICMS 130/07, o Estado de SP adotou a linha interpretativa de que quem pode o mais (isenção), pode o menos (redução de alíquota). No entanto, há risco de questionamento da constitucionalidade/legalidade dessa norma, pois existe orientação doutrinária no sentido de que a legislação interna pode seguir ou não a previsão de Convênio, quando autorizativo, mas não pode modificar o seu conteúdo.

Dentro do regime do REPETRO, o fornecedor paulista foi prejudicado, tipicamente, em 1,6% em relação ao fornecedor carioca e estrangeiro sob as condições admitidas, podendo variar entre 0,1% e 2,3% em função das características da empresa. O principal fator que pode reduzir o impacto é o aumento da fração de venda local, que possibilitaria a compensação dos créditos estaduais acumulados.

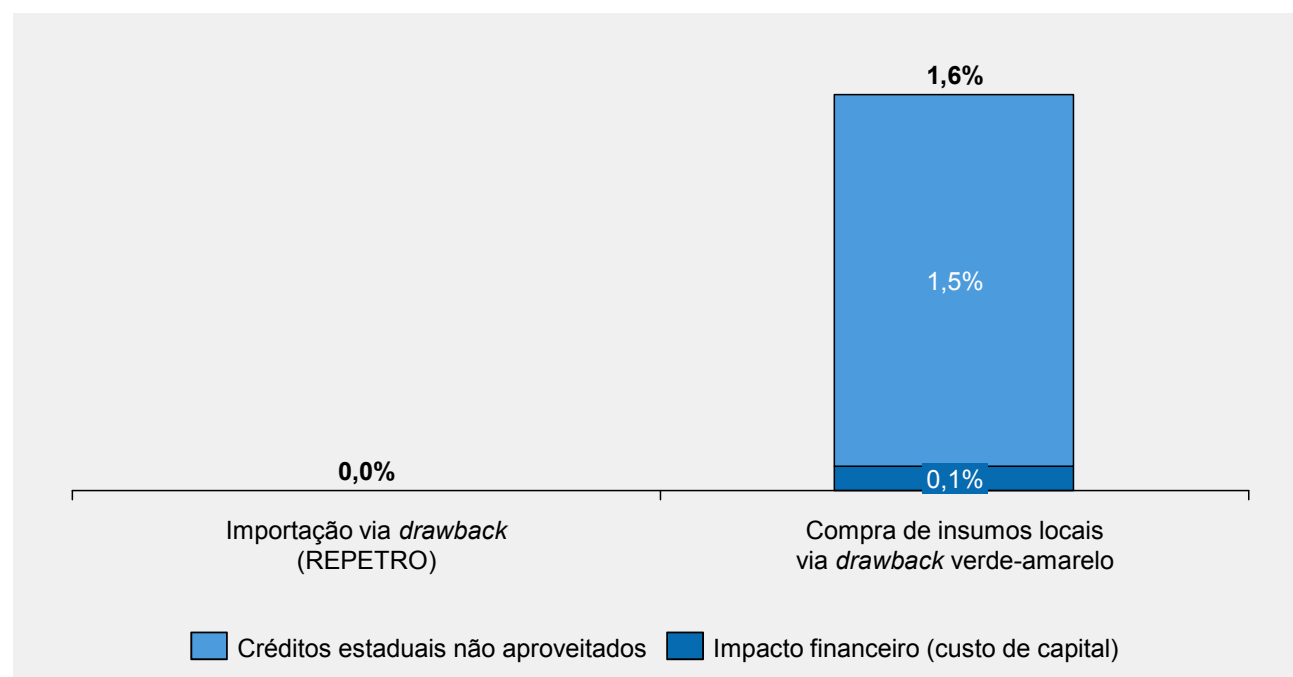


Figura – Impacto na compra do fornecedor direto (caso 1b)

Já para o Caso 2, consideramos que, em decorrência do teor do Convênio ICMS 52/91, internalizado pelo Estado do Rio de Janeiro³⁹, as operações internas no Rio de Janeiro com árvore de natal, algumas válvulas (como há vários tipos, consideramos como regra a sujeição a esse benefício) e manifolds⁴⁰ gozam de redução da base de cálculo do ICMS, de forma que a carga do imposto corresponda a 8,8%⁴¹.

³⁹ Decreto 36.297/04.

⁴⁰ Algumas bombas e alguns transformadores também são contemplados pelo Convênio. Contudo, como são poucos os tipos de bombas e transformadores abrangidos, dentre todos os possíveis, consideramos como regra geral a não sujeição desses bens ao benefício do crédito presumido.

⁴¹ Incentivo que se fundamenta no Convênio ICMS 52/91.

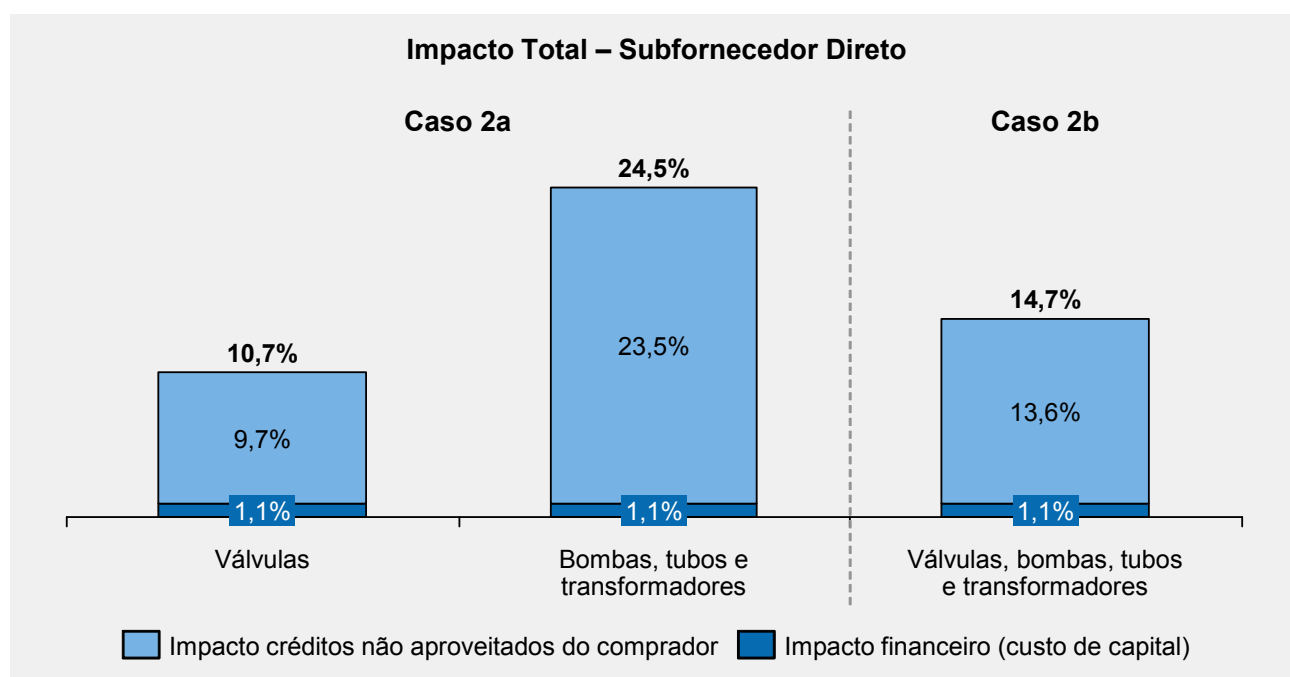


Figura – Distribuição do impacto sobre o subfornecedor direto (caso 2a e 2b)

O impacto sobre o fornecedor de válvulas situado no RJ foi de 10,7%, sob as condições padrão admitidas. No caso mais favorável, o impacto poderia cair a 10,5% para frações de venda local de 30%, enquanto no caso mais desfavorável chegar-se-ia a um impacto máximo de aproximadamente 10,9%, unicamente devido à tributação vigente para o setor. No caso de fornecedores de bombas, tubos e transformadores, o impacto típico é de 24,5%, podendo variar entre 24,3% e 24,7%, sendo que o fator mais relevante para tal variação é a fração de venda local do comprador dos equipamentos, o fornecedor direto.

A principal causa de tal impacto foi a incapacidade de aproveitamento dos créditos acumulados pelo elo fornecedor (EPCista/Integrador), o que faz com que os tributos estaduais da transação com o subfornecedor direto sejam considerados como custo, ao contrário da operação de importação via *drawback*, isenta de ICMS. Observando todos os casos analisados, este foi o maior valor de impacto obtido nas simulações do modelo teórico, dentro da gama de situações admitidas nas premissas.

Os Casos 3a e 3b refletem os resultados da mesma cadeia de fornecimento dos Casos 1a e 1b, porém, considerando o ponto de vista de um nível mais distante da concessionária, o do subfornecedor direto. Nessa situação, comprova-se que, para o primeiro elo à montante do beneficiário do REPETRO, o impacto tributário é sempre maior que o do elo fornecedor.

Como no Caso 2, isso ocorre devido ao efeito da incapacidade de utilização dos créditos pelo fornecedor. Dado que o fornecedor direto da concessionária não é capaz de utilizar os créditos originados na compra do subfornecedor local, devem-se considerar tais tributos como custo adicional ao preço líquido de venda ao fornecedor.

Desse modo, para que seu preço seja equiparado ao preço líquido do subfornecedor estrangeiro, o preço líquido do subfornecedor local deveria ser descontado de modo a compensar o custo dos tributos não aproveitados.

Como o impacto dos créditos sobre o fornecedor direto é nulo no Caso 1a, e de 1,6%, no 1b, o subfornecedor direto sofrerá apenas 1,1% de impacto no caso 3a e 4,2%, no 3b, dos quais 3,1% se referem ao elo à sua jusante. É plausível que o impacto total no caso 3b possa variar entre 3,9% e 11,9%.

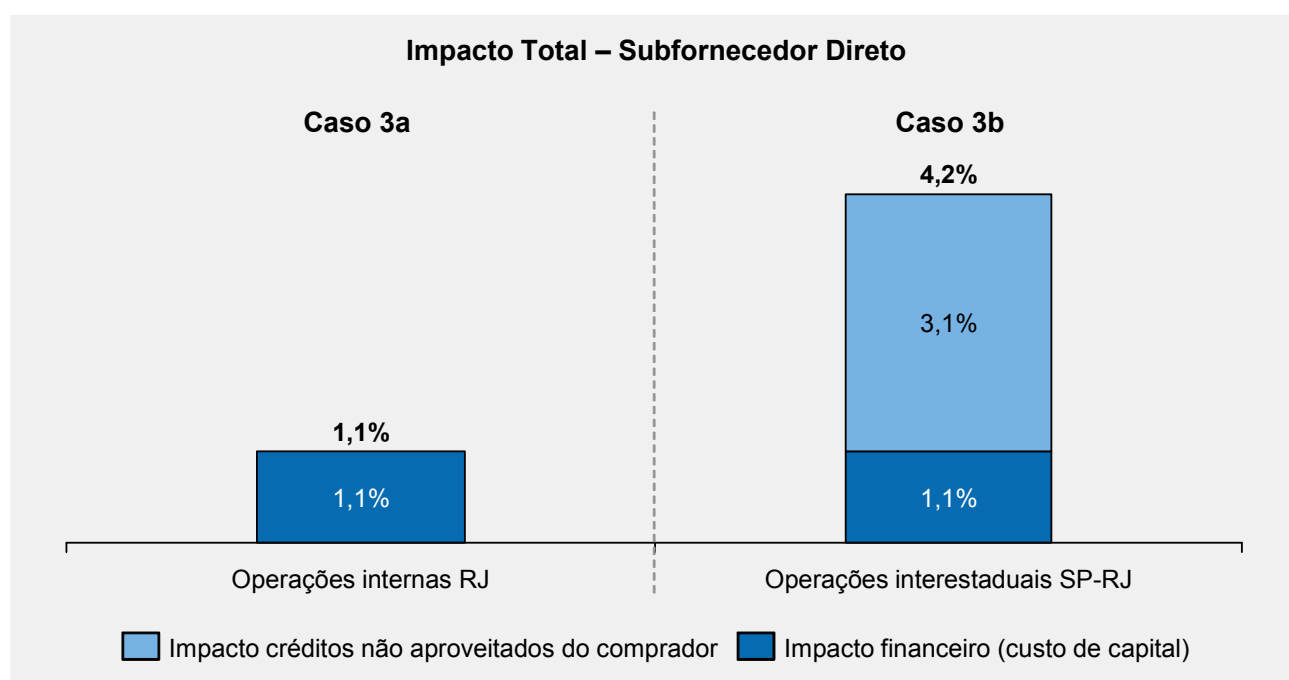


Figura – Impacto total sobre o subfornecedor direto (caso 3)

Da mesma maneira, o Caso 4 aborda a cadeia de fornecimento do Caso 2 sob o ponto de vista do subfornecedor indireto. Analisando apenas o impacto desse elo, nota-se que os impactos tributários relativamente ao subfornecedor estrangeiro são negativos, o que se deve primordialmente à incidência do imposto de importação.

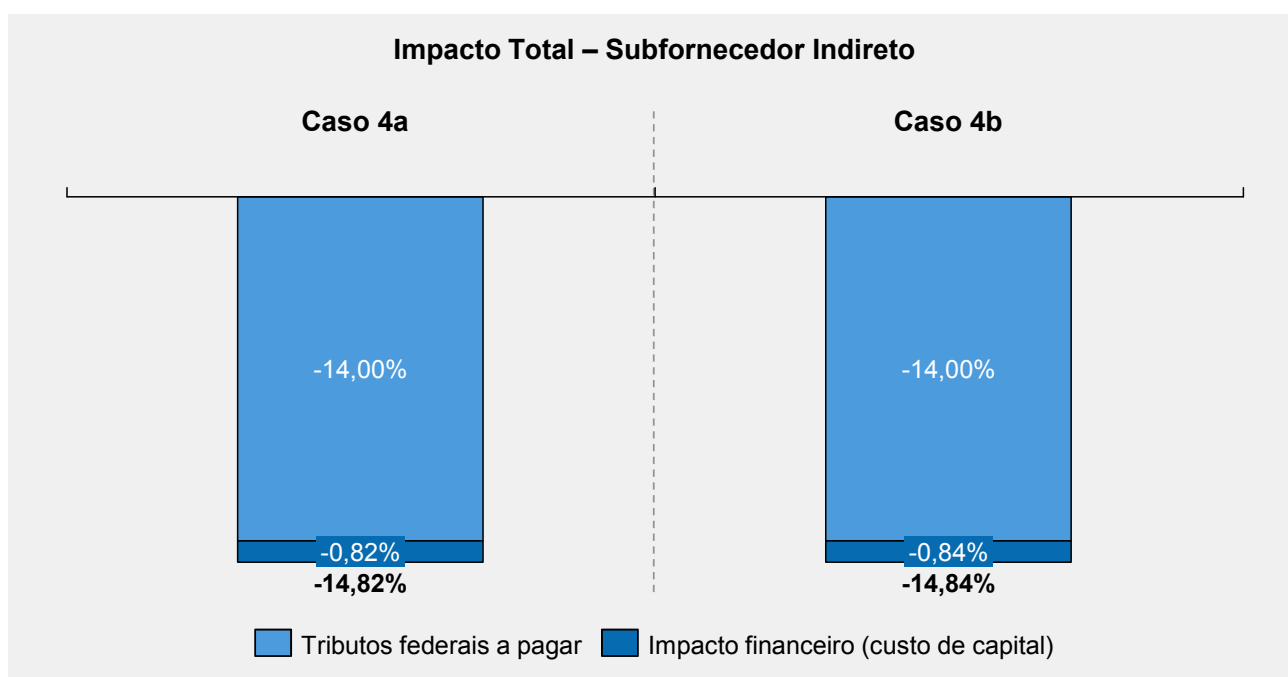


Figura – Distribuição do impacto sobre o subfornecedor indireto (caso 4)

Nota-se uma diferença constante de aproximadamente 14,8% entre o caso local e estrangeiro para os equipamentos analisados. Considerando apenas o ponto de vista do subfornecedor indireto, o elo local seria beneficiado pela tributação brasileira. No entanto, ao avaliar a cadeia como um todo, o subfornecedor acaba sendo impactado indiretamente pela perda de competitividade do subfornecedor direto local, versus o par estrangeiro. Logo, a decisão do integrador de comprar ou não de um subfornecedor local define a existência do elo entre subfornecedor indireto e subfornecedor direto local.

Em suma, a caracterização do panorama da tributação brasileira aplicada ao modelo teórico quantitativo foi capaz de identificar as diferenças entre os cenários apresentados e suas principais causas.

Com base nas análises, os maiores impactos incidem sobre bens não beneficiários do REPETRO e sobre elos mais distantes da concessionária, abordados nos Casos 2 e 4. Isso ocorre (i) porque os benefícios tributários para bens não repetráveis são inexistentes ou menores do que em equipamentos beneficiários do regime, o que gera superávit de créditos, e (ii) porque o fornecedor direto é incapaz de aproveitar os créditos estaduais superavitários, que desse modo incorrem como custo adicional sobre o preço do subfornecedor direto local. Por esse motivo, os elos locais à montante sofrem um impacto de até 25%, validando a hipótese de que a tributação vigente no setor impacta a competitividade local.

Em seguida, foram desenvolvidos os Estudos de Caso reais, avaliando os impactos do sistema tributário atual e identificando as assimetrias e disfunções que geram tais impactos, com base nas entrevistas realizadas com os diversos elos da cadeia de fornecimento dos bens e serviços aplicados às atividades de exploração e produção (E&P) no Setor de Petróleo e Gás⁴².

1.4 APLICAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASO TEÓRICOS AOS CASOS REAIS

Após o detalhamento da tributação aplicável ao setor, com base em uma perspectiva teórica, e da análise dos estudos de caso propostos na Chamada Pública, tendo como referência o modelo teórico, passamos à fase de entrevistas, a fim de confirmar ou ajustar o modelo teórico com base nos aspectos práticos vivenciados pelos diferentes agentes envolvidos.

Nesse sentido, foram realizadas entrevistas com 30⁴³ representantes dos diversos agentes da cadeia de fornecimento – concessionários, prestadores de serviço, fornecedores diretos, subfornecedores diretos e subfornecedores indiretos – além de associações de classe, Receita Federal e Secretarias da Fazenda dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo⁴⁴.

As entrevistas foram consolidadas a fim de se obter uma visão apurada sobre cada tipo de agente envolvido na cadeia produtiva dentro do panorama tributário do Setor de Petróleo e Gás.

Inicialmente, importa esclarecer que as principais críticas apontadas nas entrevistas, com relação aos entraves à competitividade, não se referem a questões tributárias – que inclusive foram mencionadas pela grande maioria dos entrevistados como tendo impacto relativamente baixo – mas a outros aspectos, como taxa de câmbio, questões logísticas, custo de mão de obra, encargos trabalhistas e previdenciários, entre outras.

No entanto, esses aspectos estão fora do escopo do presente estudo, que se refere especificamente ao impacto sobre a competitividade do fornecedor local, comparativamente ao estrangeiro, representado pela tributação.

42 Importa reiterar que o escopo do presente trabalho alcança tanto a tributação das atividades de E&P do Setor de Petróleo e Gás, quanto aquela aplicável às etapas de fornecimento, local ou mediante importação (upstream), porém não contempla as atividades posteriores à extração (downstream).

43 Originalmente, foi elaborada uma lista com cerca de 40 entrevistas pretendidas. Contudo, em virtude de dificuldades de agenda de alguns potenciais entrevistados, a lista não foi integralmente abrangida. De qualquer forma, considerando o fato de que a maior parte das entrevistas pretendidas foi efetivamente realizada, o consórcio avalia que os objetivos envolvidos na etapa de entrevistas foram adequadamente alcançados.

44 Além desses dois Estados, a lista de entrevistas também contemplava os Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Espírito Santo e Bahia. No entanto, não foi possível compatibilizar o período disponível – tendo em vista os prazos envolvidos no presente estudo – com a agenda desses potenciais entrevistados.

Dessa forma, passaremos a tratar dos pontos mais relevantes, estritamente relacionados a aspectos tributários, abordados ao longo das entrevistas, e organizados conforme a sua relevância para cada elo da cadeia.

Na visão dos concessionários, o sistema tributário atual tem sido benéfico, na medida em que promove a desoneração dos investimentos na cadeia produtiva, com destaque para o REPETRO. Segundo os concessionários, a existência desse regime garante a viabilidade do forte ritmo de desenvolvimento dos campos tanto do pós-sal como do pré-sal.

Os concessionários são favoráveis à garantia da isonomia entre os fornecedores locais e estrangeiros, entendendo que o melhor instrumento para tanto seria a ampliação da desoneração da cadeia de fornecimento local.

Já no elo à montante da cadeia, composta por prestadores de serviço, fornecedores diretos, estaleiros, EPCistas e integradores, a percepção do tratamento tributário aplicável ao setor é mais crítica, sobretudo em virtude de dificuldades quanto à interpretação da legislação, problemas na interação com as Receitas Estaduais e Federal e da desvantagem do fornecimento local, em comparação com as importações, em função de, nas compras de insumos, haver incidência do ICMS apenas com relação ao fornecimento local, estando a importação desonerada.

Grande parte dos agentes contratados pelo concessionário apontou dificuldades operacionais relacionadas à complexidade, falta de clareza das regras e tempo excessivo envolvido na habilitação aos regimes aduaneiros especiais. Além disso, o tempo para desembaraço, associado às altas taxas de armazenagem, foi apontado como um dos principais entraves enfrentados.

Além dos fatores apontados acima, os prestadores de serviços também citam os conflitos de competência, entre os municípios, no que se refere à cobrança do ISS. Muitos deles esclareceram que, após terem sofrido ônus duplicado ou triplicado – cobrança do ISS por um ou dois municípios distintos daquele para o qual o imposto foi recolhido – têm precisado ajuizar ações de consignação em pagamento, a fim de que o Judiciário decida a qual município cabe o imposto, conforme o caso.

Apesar das reclamações sobre problemas procedimentais/operacionais acarretados pelo sistema tributário, o impacto para esses elos, em termos de carga, acaba sendo relativamente baixo em virtude da aplicação do Convênio ICMS 130/07 (que isenta ou reduz a alíquota do ICMS na operação anterior à exportação ficta: compra de insumos locais) e de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados.

Exceção ao acima exposto ocorre no caso dos Estados de Minas Gerais⁴⁵ e Espírito Santo. O primeiro exige o ICMS integral nas operações de exportação ficta e na operação anterior a essa (não aplicando, na prática, o Convênio ICMS 130/07) e o segundo limita às operações internas (dentro do próprio Estado) a isenção referente à operação anterior à exportação ficta.

Tal postura acarreta impacto tributário significativo em relação aos subfornecedores diretos estabelecidos no território desses, comparativamente aos subfornecedores diretos de outros Estados e aos fornecedores estrangeiros.

Dessa forma, quando o subfornecedor direto estiver estabelecido em Minas Gerais, ou no Espírito Santo (desde que o fornecedor direto esteja em outro Estado), o impacto tributário torna-se acentuado, uma vez que esse acaba sendo pressionado pelos fornecedores diretos do concessionário a aplicar a isenção ou redução do ICMS, em conformidade com o Convênio ICMS 130/07. Esse cenário acaba por acarretar o acúmulo de créditos pelo subfornecedor direto mineiro, consistindo no caso mais grave de vulnerabilidade à competição estrangeira.

Superados os esclarecimentos acima, pode-se afirmar que as entrevistas mostraram que as situações práticas equivalem ao modelo teórico concebido na maioria dos Casos.

A principal exceção se refere à isenção ou redução da base de cálculo do ICMS na operação anterior à exportação ficta, que, segundo as entrevistas, vem sendo praticada pela maior parte dos Estados.

Vale esclarecer, nesse contexto, que a interpretação adotada no modelo teórico havia sido mais restritiva, no sentido de que tal tratamento fiscal benéfico poderia não estar sendo aplicado pelos Estados com relação a bens não repetráveis, com fundamento no fato de os subfornecedores diretos não disporem do sistema informatizado de controle pertinente ao REPETRO e previsto no Convênio ICMS 130/07 como obrigação acessória atrelada à fruição do referido tratamento fiscal.

Contudo, os Estados têm entendido que os bens, ainda que não repetráveis, podem ser submetidos à sistemática do Convênio 130/07, desde que se destinem à fabricação/integração a bem repetrável, visto que o cumprimento da obrigação acessória pelo fornecedor direto já se revela suficiente para fins de controle. Ou seja, a situação prática revelada nas entrevistas é mais favorável que a interpretação adotada para a concepção do modelo teórico.

No Caso 1, observamos que a aplicação do Convênio 130/07 tanto para a admissão temporária como para a exportação ficta tem sido aplicada de acordo com a interpretação do

⁴⁵ Após a concepção do modelo teórico, optou-se por abranger também, com relação à avaliação prática, os Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Espírito Santo e Bahia, além dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, que já tinham sido contemplados no modelo teórico.

consórcio sobre a legislação. As exceções, conforme antecipado acima, são (i) o Estado de Minas Gerais – que não tem reconhecido a exportação ficta, segundo os entrevistados, e por consequência não tem aplicado o tratamento tributário previsto no referido Convênio nem à operação de exportação ficta nem à operação imediatamente antecedente – e (ii) o Estado do Espírito Santo, que não tem contemplado com isenção a operação anterior à exportação ficta quando ela é interestadual.

Além disso, ajustamos a premissa do modelo teórico de que todas as vendas locais do subfornecedor direto seriam realizadas para compradores no mesmo Estado, o que constituiria o pior cenário possível, já que implicaria a incidência da alíquota interna do Estado correspondente (superior à interestadual).

Assim, passamos a considerar que, em média, 50% das vendas locais do subfornecedor direto são realizadas dentro do Estado, adotando a alíquota do ICMS média de 18%, e o restante das vendas locais são realizadas para outros Estados, onde se considera a alíquota interestadual de 12% (tendo em vista a preponderância do Estado do Rio de Janeiro como destinatário), resultando em uma alíquota média equivalente de 15%.

Desse modo, o impacto tributário, no Caso 1, é nulo em operações com origem nos Estados do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Bahia.

No caso do Estado de São Paulo, o impacto esperado seria de 1,6% devido à aplicação, na operação imediatamente anterior à exportação ficta, da alíquota de 3% do ICMS, sem compensação de créditos, e devido ao impacto financeiro sobre o capital de giro da empresa. Dentro das faixas admitidas para fração de venda local e valor agregado, tal impacto pode variar entre 1,3% e 2,0%.

Com relação a Minas Gerais e Espírito Santo, o impacto típico seria de 7,2% - variando entre 5,8% e 8,7% em função da venda local e do valor agregado – devido ao não reconhecimento da exportação ficta pelo primeiro Estado e da tributação integral da operação antecedente à exportação ficta, quando interestadual, pelo segundo.

Por outro lado, a tributação federal não tem sido questionada por nenhum elo da cadeia, uma vez que os agentes têm conseguido compensar todos os créditos dessa natureza em operações locais ou por meio do IRPJ ou CSLL, em conformidade com o que havia sido definido pelo modelo teórico.

O Caso 2 apresentou uma interpretação distinta da prevista no modelo teórico, em virtude da aplicação do Convênio 130/07 para a aquisição pelo EPCista/Integrador de bens não-repetráveis, mas que serão integrados a um bem repetrável. Desse modo, aplica-se à operação, entre o subfornecedor direto e o fornecedor direto, a isenção ou redução da alíquota do ICMS.

Além disso, embora muitos entrevistados não tenham divulgado formalmente a fração de vendas realizadas no mercado interno, foi possível constatar, através de outras respostas, que essa fração, em muitos casos, é insuficiente para a compensação integral dos créditos estaduais acumulados na compra. Isso se justifica, em geral, menos pelo percentual de vendas no mercado interno, e mais pelo fato de serem praticadas operações de exportação para outros setores ou de serem aplicados outros benefícios fiscais estaduais com relação às vendas no mercado interno para outros setores.

Logo, no caso do subfornecedor direto, admitimos que a fração de venda local possa variar entre 30% e 60%, com valor típico de 50%. A faixa de valores admitidos para o percentual de valor agregado sobre o preço líquido de venda foi considerada entre 40% e 60%, com valor esperado de 50%.

O impacto previsto teoricamente sobre o subfornecedor direto de bens não-repetráveis era da ordem de 10,7%, para válvulas, e até 25,0% no caso de bombas, tubos e transformadores. Entretanto, em virtude das considerações acima, obtidas a partir das entrevistas, o impacto médio sobre o subfornecedor direto nos Estados em que há isenção de ICMS (RJ, RS e BA) é de 1,1%, podendo variar entre 0,9% (para limites de fração de venda local e valor agregado de 60%) e 8,8% (caso a fração de venda local seja de 30% e o valor agregado de 40%).

Já no Estado de São Paulo, em que há redução de alíquota, em vez de isenção, o impacto teórico típico sobre o subfornecedor direto seria de 4,2%, podendo variar, em casos extremos, entre 3,9% e 11,9%.

O subfornecedor direto de Minas Gerais e do Espírito Santo, por sua vez, sofre uma perda de competitividade da ordem de 14,7% em relação a um subfornecedor estrangeiro, devido ao impacto, sobre o fornecedor direto, da aplicação da alíquota do ICMS de 12% na operação interestadual (considerando a origem em MG ou ES e o destino no Rio de Janeiro). Tal valor poderia variar entre 14,5% e 14,9% em função do custo de capital de giro da empresa.

No Caso 3, foi confirmada a premissa do modelo teórico de que os subfornecedores diretos de bens repetráveis têm sido capazes de utilizar o Convênio 130/07 nas vendas aos fornecedores diretos.

Entretanto, é importante destacar que, assim como no Caso 2, foram observados casos em que o subfornecedor direto não é capaz de compensar todos os créditos estaduais por meio de vendas internas para outros setores, seja em razão da aplicação de outros benefícios fiscais estaduais ou da prática de exportações.

Por outro lado, no Caso 4, não houve diferença entre o modelo teórico e o caso prático concebido a partir das entrevistas. Do ponto de vista do subfornecedor indireto, que não se beneficia dos regimes aduaneiros especiais, o agente local seria beneficiado em relação a um concorrente estrangeiro devido à incidência do Imposto de Importação sobre o último.

Entretanto, conforme apontado no modelo teórico, considerando o ponto de vista da cadeia como um todo, o subfornecedor indireto acaba sendo prejudicado pela perda de competitividade do elo à jusante (subfornecedor direto) em relação ao respectivo concorrente estrangeiro.

Tabela – Quadro Resumo – Comparativo dos casos teóricos e empíricos

	Modelagem Teórica	Constatação Empírica
Premissas Gerais	<ul style="list-style-type: none"> Para o fornecedor direto, admite-se o caso-base de fração de venda local nula e valor agregado de 50%, com variação entre 40% e 60% Para o subfornecedor direto, admite-se o caso-base de fração de venda local 50% (com variação entre 30% e 60%) e valor agregado de 50% (com variação entre 40% e 60%) Todas as compras e vendas no mercado interno (com incidência integral de tributos) do subfornecedor direto e indireto são realizadas dentro do mesmo Estado 	<ul style="list-style-type: none"> Nas compras e vendas no mercado local, admite-se uma alíquota média de ICMS de 15%, o que equivale, em média, a 50% das operações realizadas dentro do mesmo Estado (utilizando-se 18% como parâmetro geral) e 50% das operações interestaduais (12% como parâmetro) O Estado de MG não reconhece a exportação ficta, aplicando a alíquota integral do ICMS para todas as operações internas no Estado e interestaduais com origem em MG O Estado do ES, com relação à operação anterior à exportação ficta, aplica isenção em caso de operação interna, ou tributa integralmente, em caso de operação interestadual
Caso 1a	Há isonomia entre a cadeia local e a cadeia estrangeira. O impacto devido à tributação é nulo	
Caso 1b	<ul style="list-style-type: none"> RJ: Impacto nulo, similar ao Caso 1a SP: Impacto médio de 1,6% (com variação entre 1,3% e 2,0%, devido à incidência de 3% de ICMS nas compras do 	<ul style="list-style-type: none"> RJ, RS e BA: Impacto nulo, similar ao Caso 1a SP: Similar ao caso teórico (impacto típico de 1,6%, com variação de 1,3% a 2,0%) MG e ES: Impacto típico de 7,2% (com variação de 5,8% a 8,7%, devido à

	Modelagem Teórica	Constatação Empírica
	fornecedor direto)	incidência da alíquota de 12% do ICMS interestadual)
Caso 2a	<ul style="list-style-type: none"> Bens não repetráveis não se sujeitam à aplicação do Convênio 130/07 Impacto médio de 10,7% para válvulas (variando entre 10,5% e 10,9%) Impacto médio de 24,5% para bombas, tubos e transformadores (variando entre 24,3% e 24,7%) 	<ul style="list-style-type: none"> Aplica-se o Convênio 130/07 mesmo para bens não-repetráveis, desde que sejam integrados a um bem repetrável pelo comprador (EPCista/Integrador) Impacto típico de 1,1% (podendo variar de 0,9% a 8,8%, devido principalmente ao acúmulo de créditos de ICMS)
Caso 2b	<ul style="list-style-type: none"> SP: Impacto médio de 14,8% (com variação de 14,6% a 15,1%, devido ao custo de capital de giro) 	<ul style="list-style-type: none"> RJ, RS e BA: similar ao caso 2a (impacto típico de 1,1% com variação de 0,9% a 8,8%) SP: Impacto típico de 4,2% (com variação de 3,9% até 11,9%, devido à alíquota de 3% cumulativo de ICMS) MG e ES: Impacto típico de 14,7% (com variação de 14,5% a 14,9% devido ao ICMS interestadual)
Caso 3a	<ul style="list-style-type: none"> Impacto médio de 1,1% (com variação entre 0,9% a 8,8%, devido principalmente ao acúmulo de créditos de ICMS) 	<ul style="list-style-type: none"> Impacto típico de 1,1% (com variação entre 0,9% e 8,8% devido principalmente ao acúmulo de créditos de ICMS)
Caso 3b	<ul style="list-style-type: none"> SP: Impacto médio de 4,2% (com variação entre 3,9% e 11,9%, devido principalmente ao acúmulo de créditos de ICMS) 	<ul style="list-style-type: none"> RJ, RS, e BA: similar ao caso 3a (impacto típico de 1,1% com variação de 0,9% a 8,8%, em casos extremos) SP: Impacto típico de 4,2% (com variação entre 3,9% e 11,9%) MG e ES: Impacto médio de 14,7% (com variação entre 14,5% e 14,9%)
Caso 4a	<ul style="list-style-type: none"> Isoladamente considerado, o subfornecedor indireto nacional seria beneficiado em 14,82% em relação ao estrangeiro. Contudo, sofre perda de competitividade devido ao impacto sobre o subfornecedor direto (Caso 2) 	
Caso 4b	<ul style="list-style-type: none"> Isoladamente considerado, o subfornecedor indireto nacional seria beneficiado em 14,84% em relação ao estrangeiro. Contudo, sofre perda de competitividade devido ao impacto sobre o subfornecedor direto (Caso 2) 	

Adicionalmente ao ajuste do modelo teórico aos aspectos práticos, as entrevistas realizadas também viabilizaram a consolidação das principais assimetrias e disfunções identificadas na tributação do setor.

Consideramos assimetrias todos os aspectos da tributação que acarretam um tratamento diferenciado entre o fornecedor local e estrangeiro. As assimetrias são, portanto, a principal fonte dos problemas de isonomia da tributação brasileira da indústria *upstream* do Setor de Petróleo e Gás.

E definimos como disfunções todos os aspectos da tributação brasileira aplicável ao Setor de Petróleo e Gás que geram ineficiências sobre a cadeia, porém afetam igualmente a cadeia estrangeira e a local.

Assimetrias

- (a) Não reconhecimento da exportação ficta pelo Estado de Minas Gerais
- (b) Restrição às operações internas da isenção do ICMS aplicada à operação anterior à exportação ficta no Estado do Espírito Santo
- (c) Adoção da alíquota reduzida de ICMS pelo Estado de São Paulo nas operações anteriores à exportação ficta
- (d) Incidência do Imposto de Importação sobre insumos destinados à industrialização de bens não repetráveis importados pelo subfornecedor direto

Disfunções

- (i) Inconsistência entre a lista de bens do REPETRO e do Convênio 130/07
- (ii) Falta de uniformidade na interpretação da legislação do REPETRO e de outros regimes aduaneiros especiais
- (iii) Tempo envolvido nos procedimentos de importação de bens sob o REPETRO e outros regimes aduaneiros especiais
- (iv) Inconstitucionalidade da incidência do ICMS na admissão temporária
- (v) Complexidade associada à vinculação física de um insumo importado via drawback ao produto final
- (vi) Insegurança quanto ao local de tributação do ISS
- (vii) Falta de divulgação das informações sobre o REPETRO

1.5 DESENVOLVIMENTO E AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA

A análise da tributação aplicável ao Setor de Petróleo e Gás – realizada inicialmente sob o ponto de vista teórico e, em seguida, confirmada ou ajustada aos aspectos práticos apurados através das informações obtidas a partir das entrevistas aos diferentes agentes, associações, e também pela Receita Federal e pelas Secretarias de Fazenda Estaduais – resultou na identificação de assimetrias e disfunções.

A partir da identificação de tais assimetrias e disfunções, foram submetidas à avaliação diferentes alternativas de melhorias, algumas desenvolvidas pelo consórcio Booz & Company e Vieira Rezende e outras resultantes da compilação de sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

Com relação às alternativas de melhoria referentes às assimetrias, elas foram inicialmente detalhadas e posteriormente submetidas a uma avaliação a partir de critérios de impacto e viabilidade.

Tabela – Quadro Resumo – Alternativas para alcançar a isonomia ou reduzir as assimetrias entre a cadeia de fornecimento local e a estrangeira

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
A – Desoneração total do ICMS da cadeia	<ul style="list-style-type: none"> Alteração do Convênio 130/07 definindo o conceito de “operações antecedentes à exportação ficta” de modo a incluir toda a cadeia de suprimento, e não apenas o fornecedor local Previsão em Lei Complementar de caráter impositivo para Convênios celebrados no CONFAZ Criação de mecanismo de rastreamento de toda a cadeia de fornecimento até o produto final destinado à exportação ficta, por meio do Sintegra e da Nota Fiscal Eletrônica 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Isonomia integral da cadeia de fornecimento local em relação à estrangeira Anula inclusive o impacto financeiro (capital de giro) <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Proporciona perda de arrecadação, embora pequena Necessidade de Convênio ICMS e alteração em Lei Complementar Necessidade de conjugação de obrigações acessórias e mecanismos de controle para viabilizar o rastreamento das operações que passariam a ser beneficiadas com a isenção do ICMS

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
B – Desoneração do ICMS sobre o fornecedor direto	<ul style="list-style-type: none"> Alteração da legislação interna de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo Cumprimento do Estado de Minas Gerais, na prática, das previsões de sua legislação interna 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Elimina a desigualdade tributária, no caso típico, entre o fornecedor direto local e o estrangeiro, que corresponde à principal fonte de assimetria da cadeia Envolve apenas a alteração dos Decretos Estaduais de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo Independente de novas obrigações acessórias ou mecanismos de controle, visto que as operações imediatamente anteriores à exportação ficta já são rastreáveis a partir dos mecanismos existentes <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Pequena perda de arrecadação por parte dos Estados Mantém-se o impacto residual relacionado ao capital de giro
C – Redistribuição do ICMS	<ul style="list-style-type: none"> Modificação do Convênio ICMS 130/07 para (i) desonerar as operações anteriores da cadeia e (ii) majorar a alíquota na admissão temporária na proporção da perda de arrecadação proporcionada pela desoneração das operações anteriores Criação de mecanismos de controle das operações anteriores da cadeia para viabilizar a distribuição proporcional 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Anula o impacto da tributação em relação à cadeia estrangeira por meio da desoneração das operações hoje assimétricas Não acarreta mudança na carga tributária total incidente sobre a cadeia de fornecimento <i>offshore</i> <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Pequeno aumento sobre o custo final do produto importado do exterior por admissão temporária Eficácia depende de a redução dos custos dos elos anteriores ao concessionário ser repassada aos preços de venda da cadeia até o concessionário Depende de Convênio ICMS e Lei Complementar Necessidade de mecanismo de rastreamento de todas as operações da cadeia de fornecimento Requer mecanismo para destinação dos recursos provenientes do adicional de alíquota do ICMS aos Estados envolvidos nas operações de fornecimento da cadeia É possível que haja resistência, por parte dos Estados, caso o mecanismo de redistribuição da arrecadação do adicional de alíquota na admissão temporária não seja absolutamente alheio ao risco de influência governamental (possível condicionamento da destinação dos

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
		<p>recursos a outros aspectos do relacionamento entre o governo federal e os governos estaduais, ou entre diferentes governos estaduais)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Esperada alguma relutância por parte dos operadores ao aumento da carga tributária na admissão temporária
D – Tributação no <i>drawback</i> (Incidência de uma CIDE)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de uma lei ordinária para instituição da CIDE ▪ Criação de um mecanismo similar ao ex-tarifário para permitir ao fornecedor a possibilidade de isenção da CIDE caso seja provada a inexistência de similar nacional 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Praticamente elimina a assimetria com o elo estrangeiro, restando apenas uma diferença residual de 0,25% ▪ Indépende de quaisquer mecanismos novos de controle ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eleva a carga tributária sobre o fornecedor direto, embora em pequena magnitude ▪ Pode-se esperar a oposição dos fornecedores diretos devido ao impacto adicional sofrido por eles ▪ Possibilidade de questionamento da CIDE em relação às regras da OMC, embora a análise detalhada permita a conclusão de que não há incompatibilidade ▪ Seria mantida a assimetria residual referente ao capital de giro
E – Compensação do ICMS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de lei ordinária para instituição do regime de compensação ▪ Criação de um Ajuste SINIEF para modificação nas regras de escrituração do Livro Registro de Entradas, de modo que o ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto na compra local possa ser escriturado e fiscalizado pelo Governo Federal ▪ Criação de uma IN que discipline uma declaração a ser preenchida e enviada pelo fornecedor direto quanto ao ônus assumido e com relação ao qual pretende ser compensado 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Torna isonômica a cadeia do elo do subfornecedor direto até o elo concessionário ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Mantém-se o impacto financeiro, de caráter residual ▪ Haveria pequena redução da carga tributária ▪ Enseja a necessidade de adaptação de obrigações acessórias e mecanismos de controle existentes, com a criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e a inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado ▪ Utilização de alíquota média alcança com precisão o caso típico, porém possibilita variações com relação ao impacto nos demais casos

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
F - Tributação na Admissão Temporária (Incidência de uma CIDE)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de uma lei ordinária para instituição da CIDE, prevendo a vinculação da arrecadação à compensação do ônus do ICMS suportado pelo subfornecedor direto ▪ Criação de um Ajuste SINIEF para modificação nas regras de escrituração do Livro Registro de Entradas, de modo que o ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto na compra local possa ser escriturado e fiscalizado pelo Governo Federal ▪ Criação de uma IN que discipline uma declaração a ser preenchida e enviada pelo fornecedor direto quanto ao ônus assumido e com relação ao qual pretende ser compensado 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Impacto sobre a assimetria seria elevado, restando apenas a assimetria residual relacionada ao capital de giro ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Potencial estímulo à cobrança (ou aumento da alíquota já cobrada) do ICMS nas operações entre subfornecedor direto e fornecedor direto, uma vez que o mecanismo de compensação ressarciria eventuais elevações do tributo estadual ▪ Espera-se que os concessionários ofereçam resistência ao aumento da carga tributária incidente sobre a admissão temporária ▪ Eficácia depende de a redução dos custos dos elos ser repassada aos preços de venda ▪ Enseja a necessidade de adaptação de obrigações acessórias e mecanismos de controle existentes, com a criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e a inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado
G - Regime Tributário	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Revogação de Decreto no que se refere às disposições sobre o REPETRO e revogação da IN 844/08 ▪ Criação de lei ordinária concedendo isenção de tributos federais nas compras locais e importações ▪ Criação de Convênio ICMS para homogeneização das alíquotas na importação e nas operações internas e interestaduais ▪ Criação de lei ordinária para instituição da depreciação acelerada incentivada (<i>uplifting</i>) 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Neutraliza a assimetria tributária atual, mantendo apenas o impacto financeiro ▪ Pode reduzir a complexidade envolvida nos mecanismos e procedimentos atualmente necessários <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Risco de aumento da carga tributária, em razão da redefinição das alíquotas do ICMS ▪ Tenderia a proporcionar o acúmulo de créditos de IPI e ICMS ▪ Impacto sobre a apuração do lucro real, (dedutibilidade das parcelas do arrendamento/afretamento) ▪ Mecanismo de <i>uplifting</i> envolve complexidade, dependendo de informações junto à Receita Federal, concessionárias e fornecedores diretos ▪ Eficácia do mecanismo de <i>uplifting</i> pressupõe que as concessionárias passem a adquirir e nacionalizar os bens hoje importados ou que os fornecedores diretos adquiram e arrendam tais bens, repassando

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
		<p>no preço o benefício recebido</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Necessidade de novo Convênio ICMS e de lei ordinária ▪ Implica considerável custo de aprendizado ▪ Risco jurídico relacionado à convivência temporária (até 2020) de dois regimes em função do direito adquirido dos beneficiários
H - Regime padrão sem II	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Revogação de Decreto no que se refere às disposições sobre o REPETRO e revogação da IN 844/08 ▪ Criação de lei ordinária para concessão de isenção do Imposto de Importação para importações ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria offshore ▪ Criação de lei ordinária para instituição da depreciação acelerada incentivada (<i>uplifting</i>) 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pode reduzir a complexidade envolvida nos mecanismos e procedimentos atualmente necessários ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ As diferentes alíquotas do ICMS aplicáveis nas importações e nas operações interestaduais dificultariam o alcance da isonomia plena ▪ Tendência de acúmulo de créditos de IPI e ICMS ▪ Mecanismo de <i>uplifting</i> envolve complexidade, dependendo de informações junto à Receita Federal, concessionárias e fornecedores diretos ▪ A depender do custo do ativo, custo de capital / taxa de desconto, margem de lucro do contrato, tempo do contrato, alavancagem e a capacidade de compensação de tributos, o mecanismo de <i>uplifting</i> pode ser incapaz de compensar a grande magnitude do aumento da carga tributária ▪ Eficácia do mecanismo de <i>uplifting</i> pressupõe que as concessionárias passem a adquirir e nacionalizar os bens hoje importados ou que os fornecedores diretos adquiram e arrendam tais bens, repassando no preço o benefício recebido ▪ Implica considerável custo de aprendizado ▪ Risco jurídico relacionado à convivência temporária (até 2020) de dois regimes em função do direito adquirido dos beneficiários

Tais alternativas foram avaliadas segundo quatro critérios, que visam a evidenciar as vantagens e desvantagens de cada alternativa e atender aos objetivos do estudo:

- (ii) Impacto sobre a assimetria: resultado da alternativa sobre a redução das assimetrias ou alcance da isonomia entre o fornecimento local e estrangeiro;
- (ii) Efeito sobre a carga tributária: implicação sobre a arrecadação de tributos caso a alternativa avaliada seja selecionada;
- (iii) Viabilidade legislativa: probabilidade de execução da alternativa sob aspectos normativos;
- (iv) Viabilidade técnica: capacidade de implementação da alternativa com relação aos instrumentos e custos envolvidos para manutenção e controle.

É importante destacar que os critérios acima explicitados foram definidos com o intuito de (i) organizar o detalhamento das vantagens e desvantagens de cada alternativa e (ii) reduzir o grau de subjetividade envolvido na comparação entre elas.

No entanto, é inevitável que remanesça certo grau de subjetividade, especialmente no que se refere à análise de viabilidade das alternativas, cuja avaliação, impassível de parâmetro numérico, foi efetuada, com enfoque comparativo, a partir da experiência do consórcio.

Aliás, também foi com o objetivo de redução do grau de subjetividade que se optou por não atribuir pesos aos critérios.

Feitas tais ressalvas, pode-se apontar que, para melhor visualização da avaliação de cada alternativa, as notas foram consolidadas na matriz abaixo, composta por uma escala de impacto (em que foram somadas as notas relativas aos critérios “Impacto sobre a Assimetria” e “Efeito sobre a carga tributária”) e uma escala de viabilidade (em que foram somadas as notas relativas aos critérios “Viabilidade legislativa” e “Viabilidade técnica”).

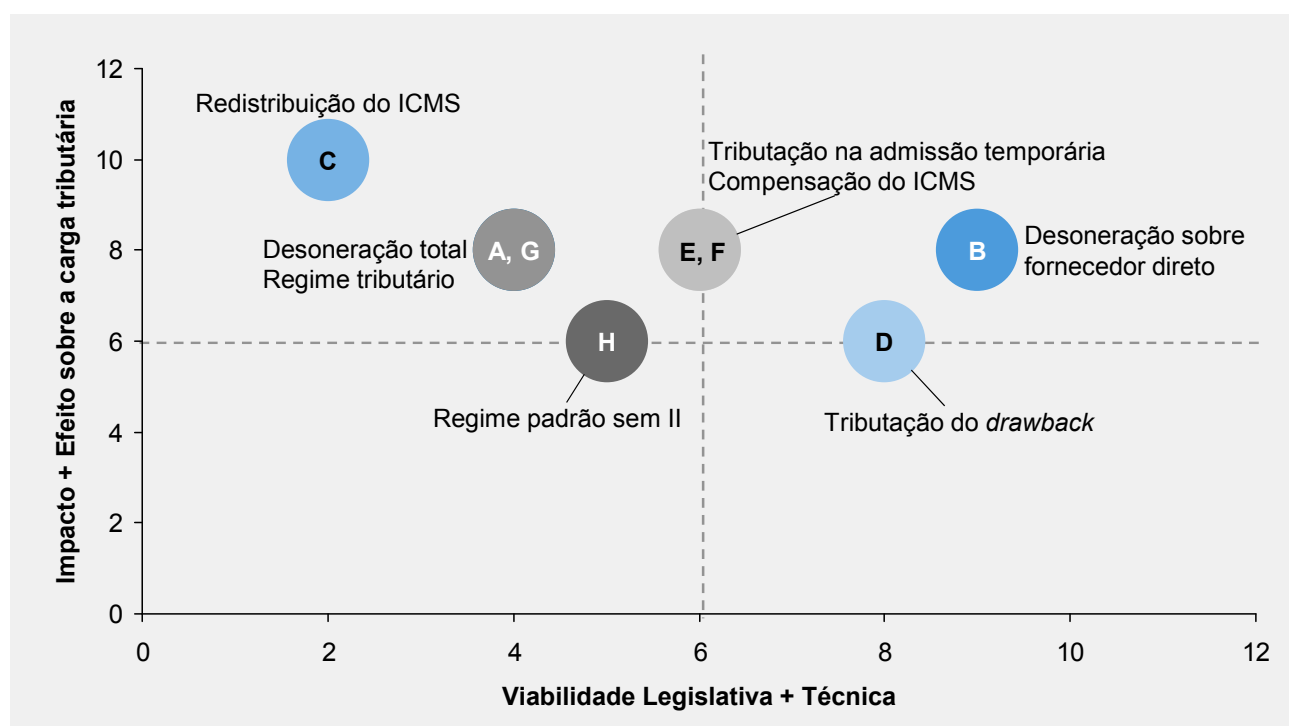


Figura - Matriz de avaliação das alternativas de melhoria para alcance da isonomia ou redução das assimetrias

Já as alternativas de melhoria relacionadas às disfunções foram listadas e devidamente fundamentadas quanto à sua instrumentalização e aos seus potenciais efeitos.

Tabela - Quadro Resumo - Alternativas de melhoria relacionadas às disfunções

Alternativas para combate às Disfunções		Disfunção atacada
(a)	Alinhamento entre a lista de bens do Convênio ICMS 130/07 e a da IN 844/08	<ul style="list-style-type: none"> Divergências entre os bens repetráveis em âmbito federal e estadual Conflitos interpretativos entre os agentes e a Receita Federal no que tange à definição dos bens repetráveis (sobretudo em função (i) da previsão relativa aos bens destinados a garantir a operacionalidade daqueles listados pela IN 844/08 e (ii) do item da referida lista que trata de "máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos" destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo e gás natural", que por sua amplitude, costuma ser interpretado de forma extensiva pelos agentes e restritiva pela Receita Federal
(b)	Definição de lista extensa com NCM, revisada periodicamente por comitê interministerial (MDIC/MME/MF-RFB)	
(c)	Definição de lista mista, indicando por NCM os bens que hoje estão abrangidos pelo item relativo a "máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos" e mantendo o formato atual com relação aos demais itens	
(d)	Criação de um valor mínimo para que o bem seja repetrável	

Alternativas para combate às Disfunções	Disfunção atacada
(e) Facilitação do processo de desembaraço aduaneiro (mecanismo nos moldes do “Canal Azul”) para usuários habituais e com relação a bens de baixo valor individual	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tempo envolvido na análise dos processos de habilitação ao REPETRO
(f) Envio dos documentos para habilitação em formato digitalizado (e-processo)	
(g) Desenvolvimento de um único sistema informatizado de controle de bens, ao invés da homologação de diferentes sistemas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conforme apurado através das entrevistas, os sistemas atualmente utilizados possuem os mais diversificados formatos, além de apresentarem diversas falhas ou deficiências
(h) Habilitação de bens tipicamente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) sem vinculação a um contrato específico	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os bens usualmente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) acabam não conseguindo ser submetidos ao REPETRO porque o tempo necessário para a apreciação do pedido de habilitação é comumente igual ou superior ao próprio tempo de duração do contrato
(i) Campanhas de divulgação aos agentes – em especial aos subfornecedores – sobre o funcionamento dos regimes aduaneiros especiais e procedimentos aplicáveis	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Desconhecimento dos mecanismos e procedimentos inerentes aos regimes aduaneiros especiais, incluindo o REPETRO, por parte dos subfornecedores, sobretudo os indiretos
(j) Vinculação do prazo de validade do regime de <i>drawback</i> ao do contrato a que estiver atrelado	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reclamações de agentes acerca da incompatibilidade entre os prazos previstos em seus atos declaratórios de concessão de <i>drawback</i> e o contrato ao qual se relaciona o fornecimento dos bens a serem integrados / industrializados a partir dos insumos importados sob o regime
(k) Vinculação do insumo importado via <i>drawback</i> à fração de exportação do fornecedor, e não a um produto final específico	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reclamações dos agentes no que se refere à necessidade de vinculação física entre os insumos importados sob o regime de <i>drawback</i> e um determinado produto exportado, implicando dificuldades para controle de estoque e elevados custos logísticos
(l) Uniformização do entendimento do local de incidência do ISS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Insegurança quanto ao local de recolhimento do ISS relativo aos serviços prestados <i>offshore</i>
(m) Disponibilização ao público de informações relativas às operações praticadas no âmbito do REPETRO, através do AliceWeb	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Falta de divulgação das informações sobre o REPETRO

1.6 CONCLUSÕES

Diante de todas as considerações acima, pode-se afirmar que, a partir da identificação das principais assimetrias e disfunções da cadeia de fornecimento para as atividades de E&P da indústria *offshore* de Petróleo e Gás, foram desenvolvidas alternativas de melhoria pelo consórcio Booz & Company e Vieira Rezende e compiladas sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

Ao analisar as alternativas de melhoria detalhadas, é imprescindível que se tenha em mente o contraponto entre a motivação dessas alternativas – redução/eliminação da assimetria ou correção/mitigação de disfunções – e o efeito por elas proporcionado.

Com relação às alternativas referentes à redução/eliminação da assimetria, importa destacar que elas se destinam a combater o impacto da tributação sobre a competitividade da cadeia de fornecimento local comparativamente à estrangeira, o qual, conforme apontado no presente trabalho, possui magnitude relativamente reduzida⁴⁶.

Nesse sentido, o presente estudo apresenta diferentes alternativas – desenvolvidas pelo consórcio ou oriundas da compilação de sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo – as quais foram analisadas no que tange às suas vantagens e desvantagens, e avaliadas conforme seu impacto e viabilidade.

Adicionalmente, foi desenvolvido, para cada alternativa, um mapa de implementação, contendo a indicação das ações requeridas, dos agentes responsáveis e dos riscos envolvidos, tendo sido também apurados numericamente os impactos proporcionados pela alternativa sobre cada um dos agentes, com detalhamento dos efeitos acarretados por cada uma das medidas que compõem cada alternativa.

Já no que tange às alternativas de melhoria voltadas para o combate às disfunções, cumpre esclarecer que elas se destinam à resolução ou mitigação de problemas distintos e, muitas vezes, não estritamente relacionados ao setor, como é o caso, por exemplo, das questões relativas ao *drawback* e ao ISS.

Dessa maneira, recomenda-se que as alternativas detalhadas referentes às disfunções sejam conjugadamente implementadas, a fim de que se possa alcançar os objetivos pretendidos, de otimização nos procedimentos e conferência de maior segurança no que tange à interpretação e aplicação das normas concernentes ao setor.

⁴⁶ Ressaltando-se os detalhes devidamente apresentados no modelo prático, pode-se afirmar que, no caso típico, a situação da cadeia de fornecimento local, em comparação com a estrangeira, é isonômica com relação a todos os Estados analisados, exceto São Paulo, Espírito Santo ou Minas Gerais. Considerando o Estado de São Paulo principal Estado fornecedor, a assimetria varia de 1,6% a 4,2%. E apenas nos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo, cuja relevância para o setor é relativamente reduzida, o impacto pode variar de 7,2% a 14,7%.

2 CARACTERIZAÇÃO E DETALHAMENTO DA TRIBUTAÇÃO ATUALMENTE APLICÁVEL AO FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS PARA A INDÚSTRIA DE PETRÓLEO E GÁS

2.1 INTRODUÇÃO

2.1.1 Premissas e escopo

A Caracterização de Detalhamento da Tributação do Setor de Petróleo e Gás consiste no produto da análise teórica e geral da tributação aplicável, no Brasil, à cadeia de fornecimento dos bens e serviços aplicados às atividades de exploração e produção (E&P) no Setor de Petróleo e Gás.

Referida análise foi pautada no tratamento legislativo e jurisprudencial da matéria, bem como na experiência do Consórcio Booz & Company-VRBG, decorrente de sua atuação no setor.

Não foram, portanto, consideradas para esta seção as entrevistas aos agentes do setor, posteriormente realizadas, que, dentre outros objetivos, tiveram a intenção de detectar aspectos práticos e/ou eventuais tratamentos tributários específicos que não tivessem sido contemplados pelo panorama teórico geral traçado inicialmente, bem como a definição dos demais Estados relevantes (adicionalmente ao Rio de Janeiro e São Paulo, já abordados desde o início), que tiveram sua legislação analisada sob o enfoque teórico, além de também serem abordados no que tange aos aspectos práticos da tributação por eles imposta.

O escopo do presente trabalho alcança tanto a tributação das atividades de E&P do Setor de Petróleo e Gás, quanto àquela aplicável à cadeia de fornecimento, local ou mediante importação para essas atividades (*upstream*), porém não contempla as atividades posteriores à extração (*downstream*).

Adicionalmente, é importante esclarecer que, em virtude do fato de o objetivo central do trabalho consistir na comparação da tributação aplicável, no Brasil, (a) à cadeia nacional de fornecimento da indústria de Petróleo e Gás e (b) ao fornecimento de bens e serviços importados à mesma indústria, foram considerados não apenas os tributos, ou aspectos da tributação, pertinentes exclusivamente ao setor, mas também aqueles aplicáveis indistintamente a diversos setores, desde que relevantes para as operações/atividades típicas do setor estudado.

Como premissas para a análise teórica geral, foram utilizadas como referência as características gerais de incidência de cada tributo relevante, não sendo abordados eventuais tratamentos tributários diferenciados aplicados a determinados agentes do setor.

No que tange à tributação em nível estadual, foram verificadas as alíquotas gerais – isto é, sem a individualização das alíquotas diferenciadas em razão da natureza dos bens – aplicáveis às operações internas, interestaduais e de importação referentes aos Estados e Distrito Federal.

Apenas com relação aos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo foi realizada uma análise com maior profundidade, a fim de que fossem abordados, nesse panorama teórico, alguns incentivos fiscais estaduais aplicáveis ao setor, bem como identificadas as alíquotas específicas para os bens listados na Chamada Pública (árvore de natal, manifold, umbilicais, válvulas, bombas, transformadores, tubos), sobre os quais recaiu o estudo comparativo entre os bens e serviços locais e os importados.

Posteriormente, a partir das informações obtidas através das entrevistas, foram definidos quais outros Estados deveriam ser contemplados na análise, de modo que tivessem sua legislação analisada, assim como os aspectos práticos delas decorrentes, a fim de que as constatações daí decorrentes também constassem do estudo.

A seguir, será apresentada a Caracterização e Detalhamento da Tributação do Setor de Petróleo e Gás, desenvolvida a partir das premissas acima apontadas, e concebida em conjunto com o Modelo Teórico, que objetivou refletir numericamente as informações contempladas no presente trabalho.

2.1.2 Contextualização do tema

A aceleração do volume de investimentos no país relacionados ao Setor de Petróleo e Gás tem acarretado crescimento quantitativo e qualitativo da atuação de agentes nacionais na cadeia de fornecimento da indústria de petróleo e gás.

Além disso, a preocupação crescente com os percentuais de conteúdo local também tem contribuído para uma maior demanda de fornecedores locais de produtos e serviços que estejam aptos a atender aos interesses da indústria.

Aliás, também se inserem nesse contexto as recentes descobertas *offshore*, que permitem desenvolver a produção de petróleo e gás em uma nova fronteira tecnológica – o chamado pré-sal – e colocam o país entre os maiores detentores de reservas em termos globais.

Ocorre que, para transformar essas reservas em riquezas, viabilizando uma repercussão econômica e social positiva para o país, revela-se essencial o fortalecimento da demanda de bens e serviços locais.

Caso sejam bem empregados, os investimentos previstos poderão fortalecer as cadeias produtivas, gerar empregos, incrementar a infraestrutura, elevar a renda e disseminar o conhecimento técnico específico.

Contudo, para que a cadeia nacional de fornecimento possa atender à demanda crescente da indústria de petróleo e gás e aumentar sua participação no setor, ela precisará superar diversos desafios e se tornar competitiva.

Além de aspectos associados à escala de produção, patamar tecnológico, acesso a infraestrutura, dentre inúmeros outros, a tributação aplicável ao fornecimento local, comparativamente àquela a que são submetidos, no Brasil, os fornecedores estrangeiros, desponta como tema chave.

Neste sentido, o presente estudo objetiva aferir, de forma isenta e imparcial, se há efetivamente uma diferença na tributação aplicável aos fornecedores locais e aos fornecedores estrangeiros e, em caso afirmativo, mensurar o seu impacto sobre a competitividade dos fornecedores locais.

Em síntese, a questão central que este estudo deverá responder é se, e em que medida, a tributação brasileira impacta a competitividade da cadeia entre produtores locais e internacionais.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal Brasileira apresenta um capítulo especificamente destinado a tratar do Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título IV).

Em tal capítulo, ela apresenta os princípios norteadores do sistema e algumas de suas regras basilares, além de disciplinar a repartição das competências tributárias entre os entes federativos – elencando os tributos de competência da União, dos Estados e dos Municípios – e dispor sobre os critérios de repartição das receitas tributárias entre tais entes⁴⁷.

Além de prever parâmetros básicos do sistema tributário, a Constituição estabelece a forma como a legislação infraconstitucional deverá regulamentá-la.

47 Arts. 145 a 162 da Constituição Federal.

Dessa forma, a Constituição estabeleceu a competência de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária⁴⁸.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional (CTN) – que foi publicado anteriormente ao texto constitucional e através de lei ordinária (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) – foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar⁴⁹, na medida em que, materialmente, dispõe sobre uma série de normas gerais em matéria tributária.

As normas gerais sobre diversos tributos se encontram previstas no CTN, mas também foram publicadas, posteriormente à Constituição, leis complementares especificamente referentes a alguns tributos, como é o caso, por exemplo, da Lei Complementar 87/96, que trata do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual, e da Lei Complementar 116/03, referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal.

Adicionalmente às leis complementares, de caráter mais abrangente, incumbe a cada ente a edição de lei ordinária para (i) a instituição dos tributos de suas respectivas competências e (ii) o estabelecimento das regras básicas para a caracterização de sua incidência (regra-matriz de incidência), como materialidade (qual estado ou ação do contribuinte ensejará a incidência do tributo), sujeito passivo (quem será o contribuinte e, se for o caso, quem será o responsável), sujeito ativo (ente competente para arrecadar o tributo), critério espacial (quais os limites territoriais em que a prática da materialidade ensejará a incidência), critério temporal (qual o momento em que ocorrerá a incidência), base de cálculo e alíquota.

Em geral, a lei ordinária instituidora cria o tributo e dispõe sobre a sua cobrança de modo mais sintético, sendo editado em seguida um decreto regulamentador⁵⁰, que detalha as previsões da referida lei.

Além disso, é comum, ainda, a edição de atos normativos como portarias, resoluções ou instruções normativas, pelo órgão responsável pela cobrança do tributo, como a Receita Federal, as Secretarias da Fazenda dos Estados e as Secretarias Municipais de Finanças, para disciplinar os procedimentos específicos a serem adotados para a apuração e o pagamento dos tributos, bem como o cumprimento de obrigações acessórias a ele relativas.

48 Arts. 146 da Constituição Federal.

49 Em diversas manifestações, o Supremo Tribunal Federal reconhece, de forma expressa, o entendimento pacífico de que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal com o status de lei complementar (nesse sentido, por exemplo, as decisões no RE 559943/RS, 12.06.2008, e na ADI 1917, de 18.12.1998).

50 Enquanto a lei ordinária depende de aprovação através de um rito procedimental formal que envolve o Poder Legislativo e o Executivo, o Decreto decorre de ato unilateral do chefe do Poder Executivo.

Explicitada, em linhas gerais, a estrutura normativa do sistema tributário nacional, cumpre esclarecer algumas peculiaridades relativas ao ICMS.

Por se tratar o ICMS de tributo estadual que, já no contexto da elaboração da Constituição de 1988, era reconhecidamente o foco central da chamada “guerra fiscal”, as concessões de benefícios fiscais relativos ao ICMS foram especialmente reguladas pelo próprio texto constitucional.

Nesse sentido, a Constituição Federal delegou à lei complementar a competência para dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam benefícios fiscais⁵¹.

Por sua vez, a Lei Complementar 24/75 estabeleceu que os benefícios fiscais estaduais (isenções, reduções de base de cálculo, devoluções do tributo parciais ou integrais, diretas ou indiretas, condicionadas ou não, ao contribuinte, ao responsável ou a terceiros, créditos presumidos, e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus) seriam concedidos ou revogados através de convênios celebrados em reuniões para as quais fossem convidados representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e do governo federal.

Nesse contexto, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é formado exatamente por representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e do governo federal, e que possui dentre suas competências, além da harmonização das políticas e procedimentos fiscais dos Estados, a celebração e revogação de convênios relacionados à concessão de benefícios fiscais.

De acordo com a Lei Complementar 24/75, a concessão de benefícios fiscais depende de decisão unânime dos representantes de Estado, Distrito Federal e governo federal presentes na reunião. E com relação à revogação, parcial ou total, de benefícios, exige-se a aprovação de quatro quintos dos representantes presentes⁵².

Diante do exposto, pode-se afirmar que, de acordo com a legislação aplicável, a validade de um benefício fiscal relativo ao ICMS depende da prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ (tais convênios são denominados “Convênios ICMS”).

Assim, quando um benefício fiscal é concedido em caráter unilateral, isto é, decorre de previsão individual de determinado Estado, sem respaldo em Convênio ICMS, pode-se afirmar que o mesmo padece de ilegalidade (por afronta à Lei Complementar 24/75) e, em

51 Art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

52 Art. 2º, §2º, da Lei Complementar 24/75 e art. 30, I e II, do Convênio ICMS 133/97 (Regimento Interno do CONFAZ).

último grau, de inconstitucionalidade⁵³, na medida em que a própria Constituição determinou que os Estados deveriam se reunir para deliberar sobre benefícios fiscais, tendo delegado a disciplina da forma de tal deliberação à lei complementar.

Ocorre que, apesar do exposto, é bastante comum a concessão pelos Estados de benefícios fiscais através de sua legislação interna, sem o devido fundamento em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, razão pela qual se pode afirmar que a criação do CONFAZ e a exigência de celebração de convênios para a concessão de benefícios fiscais não foram capazes de coibir a “guerra fiscal”.

Nesse sentido, cumpre apontar que, sob o aspecto jurídico, qualquer instrumento normativo editado unilateralmente pelos Estados, seja lei, decreto, resolução, portaria etc., pode ter a sua legalidade/constitucionalidade questionada.

A eventual declaração de inconstitucionalidade poderia ter efeitos retroativos, como ocorre em regra, ou apenas efeitos prospectivos, caso o Supremo Tribunal Federal resolvesse modular os efeitos de sua decisão⁵⁴.

De qualquer modo, mesmo na hipótese de ausência de modulação – em que os efeitos da decisão seriam retroativos – é importante notar que o mesmo ente que teria a legitimidade para cobrar o valor do ICMS que deixou de ser recolhido (Estado) foi o ente que concedeu o benefício ao contribuinte, exatamente por entender que a renúncia fiscal seria compensada pela atração de investimentos para o seu território.

Nessa linha, poderiam sustentar os contribuintes que, por força do princípio da confiança legítima⁵⁵, seria vedado ao Estado cobrar do contribuinte os valores do imposto que esse deixou de recolher, visto que o fez exatamente em obediência a uma norma editada por aquele Estado.

Em outras palavras, poder-se-ia afirmar, nessa lógica, que ao deixar de recolher o imposto, o contribuinte estava apenas cumprindo o disposto na norma estadual que, por conceder determinado incentivo, afastava integral ou parcialmente a obrigação do pagamento. Não poderia, portanto, esse contribuinte que apenas obedeceu a legislação aplicável, ser punido com a necessidade de recolher o imposto.

53 Nesse sentido, por exemplo, ADI 2345/SC, de 30.06.2011 e ADI 1247/PA, de 01.06.2011.

54 Art. 27 da Lei 9.868, de 10.11.1999.

55 “CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. ART. 41, § 1º, DO ADCT. EXTINÇÃO EM 1990. COMPETÊNCIA DO STJ PARA APLICAR DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. FONTES DO DIREITO. DISTINÇÃO ENTRE CAMPO DE APLICAÇÃO MATERIAL E CAMPO DE APLICAÇÃO TEMPORAL DA NORMA JURÍDICA. DISCUSSÃO DA MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DE MUDANÇA DE POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL PACÍFICA DO STJ. JURISPRUDÊNCIA ANTERIOR CONSOLIDADA PELA SUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO. PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, DA BOA-FÉ OBJETIVA E DA CONFIANÇA LEGÍTIMA. SOMBRA DE JURIDICIDADE. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO PELO STJ.” (STJ, Resp 654.446/AL, 2ª Turma, Min. Herman Benjamin, DJE 11.11.2009)

Apoiando-se em tal raciocínio, seria mais lógico que, em caso de declaração de inconstitucionalidade, o Estado passasse a cobrar o imposto devido apenas da data da decisão judicial em diante.

Destaque-se que essa foi a postura adotada pelo Distrito Federal recentemente, após ter um de seus incentivos fiscais julgado inconstitucional pelo STF. Aliás, a decisão de não cobrar os contribuintes com relação ao passado foi aprovada pelos demais Estados no âmbito do CONFAZ, através do Convênio ICMS 86, de 30.09.2011, que acabou por suprir a ausência de modulação dos efeitos da decisão do STF.

Além do exposto, há ainda dois aspectos relevantes no que se refere à análise da fragilidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente.

O primeiro refere-se à fixação de prazo para duração do benefício. Uma vez apontado expressamente, na norma que concede o benefício, o período de sua vigência, dificulta-se a possibilidade de que o contribuinte seja surpreendido com uma decisão judicial que invalide ou com uma revogação da norma pelo Estado.

Isso porque, uma vez previsto o prazo de vigência do benefício, torna-se viável argumentar a existência de direito adquirido⁵⁶ por parte do contribuinte, o que, em tese, poderia proteger seus interesses em caso de revogação ou invalidação da norma por decisão judicial.

Importa destacar, contudo, que não se trata de uma regra que assegure a proteção do contribuinte, mas de um argumento jurídico apto a ser suscitado em caso de eventual discussão destinada à preservação do benefício.

O segundo aspecto relevante, nesse contexto, é a atribuição de caráter condicional ao tratamento fiscal concedido.

A condição, nesse caso, significa a realização de exigências pelo Estado como contraprestação do tratamento fiscal concedido, tais como a instalação de empreendimento considerado relevante para os interesses do Estado (ou a expansão de empreendimento já existente), o investimento de um valor mínimo no empreendimento, a geração de um número mínimo de empregos diretos e indiretos etc.

Somando-se o prazo determinado à natureza condicional, tornam-se aplicáveis decisões dos Tribunais Superiores⁵⁷ acerca da configuração do direito adquirido, razão pela qual

56 Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

57 Interpretação a contrario sensu das seguintes manifestações: "A este não se exige que assuma qualquer obrigação em contrapartida da isenção, nem lhe é ela concedida por prazo determinado. Portanto, essa isenção, por não ser condicionada, nem a termo, para o seu titular, pode ser revogada a qualquer tempo, inexistente direito adquirido a ela." (RE 113.149/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 05.10.1989)

atribuímos especial importância a esses dois fatores como instrumentos de redução da fragilidade dos benefícios fiscais concedidos de modo unilateral.

Uma vez delimitada, em linhas gerais, a estrutura normativa do sistema tributário nacional, bem como apresentadas algumas de suas peculiaridades, cumpre passar à análise específica da tributação aplicável às operações de fornecimento de bens e serviços para as atividades de exploração e produção no Setor de Petróleo e Gás.

2.3 A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

2.3.1 Os conceitos de importação e exportação de bens e serviços para fins tributários

Primeiramente, importa esclarecer que, para fins tributários, a importação de um bem estrangeiro é caracterizada quando ocorre a entrada física desse bem no território nacional. O critério é, portanto, de natureza física, sendo irrelevante, para a configuração da importação, a natureza jurídica da operação comercial que ensejou a entrada do bem no país.

Decreto-lei 37/66

Art. 1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Tal esclarecimento é relevante pelo fato de não ser incomum a confusão entre os conceitos de importação e nacionalização. No contexto tributário, a importação acontece com a entrada física de um bem no território nacional, independentemente da titularidade de tal bem, que pode pertencer a brasileiro ou a estrangeiro.

Por sua vez, a exportação e a desnacionalização também não se confundem, para fins tributários. A exportação se caracteriza com a saída de um bem do território nacional, independentemente da titularidade do bem.

Já a importação de serviços é configurada quando o prestador de serviços está estabelecido no exterior e o tomador no Brasil, ocorrendo a prestação integralmente no exterior ou sendo iniciada no exterior e concluído no Brasil.

"A revogabilidade da isenção liberalizada por um convênio pode ser determinada por outro convênio em qualquer tempo, de eficácia imediata, desde que 'o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos à época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um lídibrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado'. [...] 'a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo, b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir a isenção onerosa, condicionada, por prazo certo [...]'" (Excerto de voto do Ministro Relator Moreira Alves, por ocasião da apreciação do Recurso Extraordinário acima referido)

Lei Complementar 116/03

Art. 1º (...)

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

E a exportação de serviços é caracterizada quando o prestador de serviços está estabelecido no Brasil e o tomador no exterior, sendo o seu resultado verificado no exterior⁵⁸.

Lei Complementar 116/03

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País

(...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

2.3.2 As incidências tributárias sobre as operações de comércio exterior

Segundo a legislação brasileira, as importações de bens estão sujeitas à incidência do Imposto de Importação (II)⁵⁹, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁶⁰, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)⁶¹ – todos esses de competência da União – e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)⁶², esse último de competência estadual.

Além disso, caso a operação de importação envolva transporte marítimo, há a incidência do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)⁶³, também de competência federal.

Ressalte-se que a incidência desses tributos independe do local (porto, aeroporto ou porto seco) através do qual a importação é promovida. Isso porque os quatro primeiros são

58 Há bastante controvérsia acerca da configuração da exportação de serviço, para fins de desoneração da atividade com relação ao ISS. Segundo a linha jurisprudencial predominante, a exportação de serviços é descaracterizada caso o resultado do serviço seja verificado no Brasil. Porém, inexistente conceito normativo para "resultado do serviço", sendo a definição pela incidência ou não decidida casuisticamente (sobre o tema, RESP 831124/RJ, de 15.08.2006).

59 Art. 153, I, da Constituição Federal e art. 1º, caput, do Decreto-lei 37, de 18.11.1966.

60 Art. 153, IV, da Constituição Federal, art. 1º, caput, do Decreto-lei 34, de 18.11.1966 e art. 2º do Decreto 7.212, de 15.06.2010.

61 Referindo-se tanto à COFINS quanto ao PIS: Art. 149, §2º, "a", da Constituição Federal, art. 2º da Lei 9.718, de 27.11.1998 e Lei 10.865, de 30.04.2004.

62 Art. 155, II, da Constituição Federal e Lei Complementar 87, de 13.09.1996.

63 Art. 149, da Constituição Federal e Lei 10.893, de 13.07.2004.

arrecadados pela União e o ICMS é cobrado pelo Estado onde estabelecido o destinatário dos bens importados⁶⁴.

O II tem como base de cálculo⁶⁵ o valor aduaneiro do bem, conceituado como o preço do bem importado (ou valor de mercado, caso a operação de importação não decorra de venda), acrescido do custo do frete até o porto de destino, dos gastos relativos a carga, descarga e manuseio do bem, até a sua chegada no porto de destino, e do custo do seguro do bem até a chegada no porto de destino. A alíquota do II é definida pela Tabela da Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC) e varia conforme a classificação fiscal do bem importado.

Classificação fiscal consiste no código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) em que se enquadra o bem, a partir de suas características físicas, operacionais ou de sua destinação (forma de utilização).

A incidência do II se dá de forma cumulativa, ou seja, os débitos do imposto não geram créditos para compensação com outras operações sujeitas à incidência do imposto, nem para compensação com outros tributos federais.

O IPI nas importações, por sua vez, tem como base de cálculo⁶⁶, além do valor aduaneiro, o próprio valor do II, e tem a sua alíquota definida pela Tabela de incidência do IPI (TIPI), que também varia conforme o código NCM do bem importado.

A incidência do IPI se sujeita ao princípio da não-cumulatividade, de modo que os valores devidos pela importação geram créditos passíveis de compensação com outras operações sujeitas à incidência do mesmo imposto – como no caso de revenda do bem importado, por exemplo – ou com débitos relativos a outros tributos federais⁶⁷.

As contribuições PIS-importação e COFINS-importação têm como base de cálculo⁶⁸ o valor aduaneiro, acrescido do II, do IPI, e do ICMS⁶⁹, além do valor das próprias contribuições

64 Após divergências, os Tribunais Superiores sedimentaram o entendimento de que o Estado competente para a exigência do ICMS na importação é aquele onde localizado o estabelecimento destinatário, ainda que a importação seja procedida através de porto/aeroporto localizado em outro Estado (nesse sentido, AgR no RE 555654/MG, 08.11.2011). Na importação direta, aquela em que a importação é promovida pelo próprio destinatário do bem, o ICMS incide no Estado onde localizado o estabelecimento do importador, ainda que a importação seja realizada por porto/aeroporto localizado em outro Estado. Na importação por conta e ordem, em que um terceiro (usualmente uma trading company) realiza os procedimentos da importação em nome do destinatário, o ICMS incide no local onde estabelecido o destinatário (em nome de quem a importação está sendo feita), independentemente do local de entrada do bem no país e do local onde estabelecida a trading. E na importação sob encomenda, em que uma sociedade brasileira encomenda de um importador a compra no exterior de determinado bem, a importação é feita em nome do importador que a revende, em seguida, já no mercado interno, ao encomendante. Nesse caso, o ICMS-importação incide no Estado onde localizado o importador, independentemente da localização do estabelecimento do encomendante e do local de entrada do bem no país. Em seguida, por ocasião da revenda, incidirá o ICMS (não mais sobre a importação, mas sobre a circulação interna) na saída do bem do estabelecimento importador para o estabelecimento do encomendante.

65 Art. 20 do CTN (Lei 5.172/66)

66 Art. 47, I do CTN

67 Art. 153, §3º, II, da Constituição Federal e art. 225, do Decreto 7.212/10.

68 Art. 7º da Lei 10.865/04

69 A questão relativa à inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal sob a alegação de inconstitucionalidade, mas ainda não há decisão definitiva sobre o tema.

("cálculo por dentro"). As alíquotas⁷⁰ do PIS-importação e da COFINS-importação são, respectivamente, 1,65% e 7,6%. Os valores devidos pela importação, desde que o importador esteja sujeito à sistemática não cumulativa dessas contribuições, geram créditos passíveis de compensação com outras operações sujeitas à incidência dessas contribuições ou com débitos relativos a outros tributos federais.

Já o ICMS tem como base de cálculo⁷¹ o valor aduaneiro, acrescido do II, do IPI, das contribuições PIS e COFINS, além de também ser incluído na sua própria base de cálculo ("cálculo por dentro"). A alíquota do ICMS varia conforme a natureza do bem e, ainda, de acordo com o Estado onde estabelecido o destinatário jurídico da importação. A incidência do ICMS também se sujeita ao princípio da não-cumulatividade, de modo que os valores devidos pela importação geram créditos passíveis de compensação com outras operações sujeitas à incidência desse imposto⁷².

Por fim, o AFRMM⁷³ tem como base de cálculo o valor do frete, entendido como a remuneração do transporte aquaviário de carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro, incluindo as despesas portuárias com manipulação da carga, e incide à alíquota de 25%⁷⁴, no caso das navegações de longo curso.

Tabela - Base de cálculo dos tributos sobre a importação de bens

Tributos sobre a importação	Competência	Base de cálculo	Alíquota
II	Federal	Valor aduaneiro (VA)	Variável (TEC)
IPI	Federal	VA + II	Variável (TIPI)
PIS/COFINS	Federal	VA + II + IPI + ICMS + PIS/COFINS	9,25%
ICMS	Estadual	VA + II + IPI + PIS/COFINS + ICMS	Variável (leg. Estadual)
AFRMM	Federal	Valor do frete	25% (navegação de longo curso)

70 Art. 8º da Lei 10.865/04

71 Art. 13, V da LC 87/96

72 Art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

73 Conforme entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM : CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. C.F. ART. 149, ART. 155, § 2º, IX. ADCT, ART. 36. I. - Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM - é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149). II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, DA Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III. - Recurso extraordinário não conhecido."

(STF, RE 177.137/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 18.04.1997)

74 Lei 10.893/04.

Apresentados tais esclarecimentos gerais acerca da tributação das importações previstas na legislação brasileira, cumpre informar que as exportações, salvo raras exceções, são desoneradas, não se sujeitando à incidência de quaisquer tributos⁷⁵.

Destaque-se que a tributação das operações de comércio exterior no Brasil possui acentuado caráter extrafiscal, sendo o interesse de regulação econômica bastante presente, de modo a, por vezes, superar o próprio intuito arrecadatário.

Aliás, a relevância de tais operações, além do aspecto da regulação econômica e do ponto de vista arrecadatário, alcança também a proteção das fronteiras brasileiras com relação à entrada de bens e produtos proibidos⁷⁶.

Dessa forma, como regra geral, as operações de comércio exterior se sujeitam a rígidos mecanismos de controle e fiscalização.

Contudo, como tal rigidez não se justifica em uma série de operações, ou pode ser excepcionada caso o importador adote mecanismos, previstos em lei, para garantir a transparência das operações realizadas, além de assegurar a possibilidade de fiscalização posterior, existem inúmeros tratamentos tributários especiais, orientados ao estímulo a operações promovidas por setores específicos ou que tenham por objeto determinados bens. Esse é o caso, por exemplo, dos ex-tarifários e dos regimes aduaneiros especiais, como o *drawback*, a admissão temporária e o REPETRO, dentre outros.

Os regimes aduaneiros especiais consistem, portanto, em exceções, aplicáveis a determinadas operações e mediante o atendimento a requisitos específicos, às regras gerais de controle aduaneiro e tributação das operações de comércio exterior.

Com o intuito de simplificar os procedimentos relativos às operações de comércio exterior e de reduzir a carga tributária, com relação a determinadas operações específicas que se pretende estimular, os regimes aduaneiros especiais disciplinam requisitos procedimentais que, uma vez atendidos, autorizam a habilitação dos beneficiários à fruição de tratamento aduaneiro e fiscal diferenciado com relação a determinadas operações praticadas.

Nesse contexto, é importante destacar que os regimes aduaneiros especiais não contemplam a desoneração de operações de prestação de serviços, alcançando tão somente operações de circulação de bens e mercadorias.

75 Art. 149, §2º, I, art. 153, §3º, III e art. 155, §2º, X, "a", da Constituição Federal.

76 Por conta dessa cumulação de aspectos relevantes envolvidos nas operações de comércio exterior, pode-se dizer que a sua normatização se encontra em um espaço de interseção entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo, constituindo o denominado Direito Aduaneiro.

2.3.3 Ex-tarifário

O regime de ex-tarifário⁷⁷ é um instrumento de redução de custo na aquisição de bens de capital e de informática e telecomunicações. Ele consiste na redução temporária da alíquota do imposto de importação de bens sem similar nacional.

Para que seja considerado similar ao que se pretende importar, o bem produzido no país deve atender a três condições cumulativas⁷⁸: (i) qualidade equivalente e especificações adequadas ao fim a que se destine, (ii) preço não superior ao custo de importação, em moeda nacional, da mercadoria estrangeira, calculado o custo com base no preço CIF (*cost, insurance and freight*), acrescido dos tributos que incidem sobre a importação e outros encargos de efeito equivalente e (iii) prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria.

A fim de fruir do regime de ex-tarifário, o importador de determinado bem deve formular pleito dirigido à SECEX, Secretaria de Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo uma série de informações sobre o importador, o bem a ser importado, a operação de importação, assim como sobre os objetivos e investimento do importador⁷⁹.

77 Resolução CAMEX 35, de 22.11.2006.

78 Art. 33, da Portaria SECEX 23/11.

79 Resolução CAMEX 35/06:

“Art. 4º Os pleitos deverão conter as seguintes informações:

I - Da entidade de classe ou empresa:

- a) Razão Social;
- b) CNPJ;
- c) Pessoa para contato;
- d) Telefone, fax, e-mail e endereço;

II - Dos produtos:

- a) Código do produto, de acordo com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM);
- b) Sugestão de descrição para o produto, utilizando o padrão da NCM, sem incluir marca comercial, modelo ou tipo de equipamento ou procedência;
- c) Especificações técnicas detalhadas e descrição do funcionamento, acompanhadas de catálogos técnicos originais ou literatura técnica pertinente;
 - c.1) Quando o bem se apresentar em um único corpo e possuir mais de uma função, detalhar a função principal e as demais funções;
 - c.2) Quando o bem se apresentar em vários corpos, especificar a função do conjunto, bem assim a função de cada corpo e como tais corpos estão integrados, observado o disposto no subitem anterior;
- d) No caso de Sistemas Integrados (SI), deverão ser relacionadas cada uma das máquinas e/ou equipamentos que compõem a unidade, com seus respectivos códigos NCM e quantidades.

III – Da previsão de importação:

- a) Previsão do valor FOB unitário do produto em dólares dos Estados Unidos (US\$);
- b) Quantidade de produtos a serem importados;
- c) Data prevista de embarque de cada produto a ser importado;
- d) Previsão de chegada em portos brasileiros.

IV - Dos objetivos e investimentos:

- a) Objetivos específicos do projeto, especialmente os vinculados ao aumento das exportações, à substituição de importações, ao aumento da oferta de produtos ao mercado interno, aos ganhos de competitividade, aos avanços tecnológicos e à melhoria da infraestrutura e dos serviços (sempre que possível quantificar os objetivos mencionados neste item);
- b) Investimentos totais em bens importados, em dólares dos Estados Unidos (US\$) e em reais (R\$);
- c) Investimentos em obras, instalações e bens nacionais, em reais (R\$);
- d) Investimentos globais vinculados ao pleito, em dólares dos Estados Unidos (US\$) e em reais (R\$).”

Além da inexistência de produção de similar nacional, a apreciação do pleito de ex-tarifário leva em consideração os seguintes aspectos ⁸⁰ : (i) compromissos dos Fóruns de Competitividade das Cadeias Produtivas do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, (ii) política para o desenvolvimento da produção do setor a que pertence a entidade ou empresa solicitante, (iii) absorção de novas tecnologias e (iv) investimento em melhoria de infraestrutura.

Embora o pleito de ex-tarifário possa ser realizado por qualquer importador individualmente e em interesse próprio, a redução correspondente na alíquota do II, em caso de deferimento do pleito, aplica-se a quaisquer importações daquele bem realizadas no período de vigência do ex-tarifário, mesmo as realizadas por outros importadores.

Desse modo, embora o pleito seja, em regra, formulado para uma importação específica, o regime do ex-tarifário pode ser considerado de natureza geral, ao menos durante o seu prazo de vigência.

2.3.4 REPETRO

2.3.4.1 *Histórico e propósito do REPETRO*

O Regime Aduaneiro Especial de Importação e Exportação de Bens destinados às Atividades de Pesquisa e Lavra das Jazidas de Petróleo e Gás Natural (REPETRO) ⁸¹ foi instituído pelo Decreto nº 3.161, de 02.09.1999, com previsão de vigência até 31.12.2020⁸². Atualmente, ele se encontra previsto no Decreto 6.759, de 05.02.2009.

À época de sua criação, já havia, na legislação brasileira, os regimes aduaneiros especiais de *drawback* e admissão temporária.

Desse modo, já era possível, antes do REPETRO, importar insumos destinados à produção de bens a serem exportados, o que através do *drawback* ocorria sem o recolhimento de tributos, e importar bens para permanência no país por tempo determinado e posterior exportação, através da admissão temporária.

Ocorre que tais regimes impunham a exportação do bem ingressado no país ou do bem produzido a partir dos insumos importados, como requisito para o aperfeiçoamento das operações sem a exigência dos tributos. E por exportação, conforme já esclarecido acima,

⁸⁰ Art. 6º da Resolução CAMEX 35/06.

⁸¹ Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa 844, de 09.05.2008.

⁸² Originalmente, o prazo final de vigência do REPETRO era 31.12.2005 (Decreto 3.161/99). Em seguida, esse prazo foi estendido para 31.12.2007 (Decreto 3.787/01). E, por sua vez, houve nova prorrogação, dessa vez para 31.12.2020 (Decreto 5.138/04).

compreende-se a efetiva saída do bem do território nacional, não sendo suficiente a mera transferência de titularidade do bem para pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Desse modo, os regimes de *drawback* e de admissão temporária não se revelavam, por si só, mecanismos suficientes para a redução da carga tributária sobre os bens necessários à exploração e produção de petróleo e gás no Brasil.

Nesse contexto, o REPETRO foi criado para reduzir os custos das atividades típicas do Setor de Petróleo e Gás brasileiro, de modo a atrair investimentos e fomentar o seu desenvolvimento.

As grandes inovações do REPETRO foram:

- (a) a criação da figura da exportação ficta, que permite a caracterização da exportação, para fins de encerramento definitivo das obrigações tributárias suspensas por ocasião da importação, a partir da transferência da titularidade do bem para pessoa jurídica domiciliada no exterior, ainda que o bem permaneça em território nacional. Foi o regime de exportação ficta que tornou possível a aplicação dos regimes de *drawback* e admissão temporária aos bens que permaneceriam no país para serem empregados nas atividades de E&P; e
- (b) o fato de o REPETRO ter passado a autorizar que a admissão temporária com utilização econômica do bem, que em regra exige o pagamento proporcional dos tributos incidentes sobre a importação, passasse também a suspender a integralidade dos tributos devidos, no caso de bens empregados nas atividades de exploração e produção de petróleo e gás.

2.3.4.2 Tributação no REPETRO

Pode-se afirmar que o REPETRO consiste em uma combinação de três distintos tratamentos tributários: *drawback*, admissão temporária e exportação ficta⁸³.

2.3.4.2.1 Drawback

O *drawback*, no âmbito do REPETRO, possibilita a importação, com suspensão do II, do IPI, do PIS e da COFINS, e com isenção do AFRMM (com relação ao frete) e do ICMS⁸⁴, de matérias-primas, produtos semielaborados ou acabados e partes ou peças, para a produção de:

- (i) embarcações destinadas às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural e as destinadas ao apoio e estocagem nas referidas atividades;

⁸³ Instrução Normativa RFB 844, de 09.05.2008.

⁸⁴ Convênio ICMS 27/90.

- (ii) máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural;
- (iii) plataformas de perfuração e produção de petróleo ou gás natural, bem como as destinadas ao apoio nas referidas atividades;
- (iv) veículos automóveis montados com máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural;
- (v) estruturas especialmente concebidas para suportar plataformas;
- (vi) outros bens que se destinem a garantir a operacionalidade daqueles⁸⁵;
- (vii) outros bens destinados a salvamento, prevenção de acidentes – exceto equipamentos de proteção individual – e combate a incêndios; ou de
- (viii) outros destinados à proteção do meio ambiente.

Após a utilização dos insumos na fabricação dos referidos bens, eles devem ser exportados (usualmente, fictamente) ou transferidos para outro regime especial, a fim de que se aperfeiçoe o tratamento tributário, sendo, nessas hipóteses, convertida a suspensão em isenção.

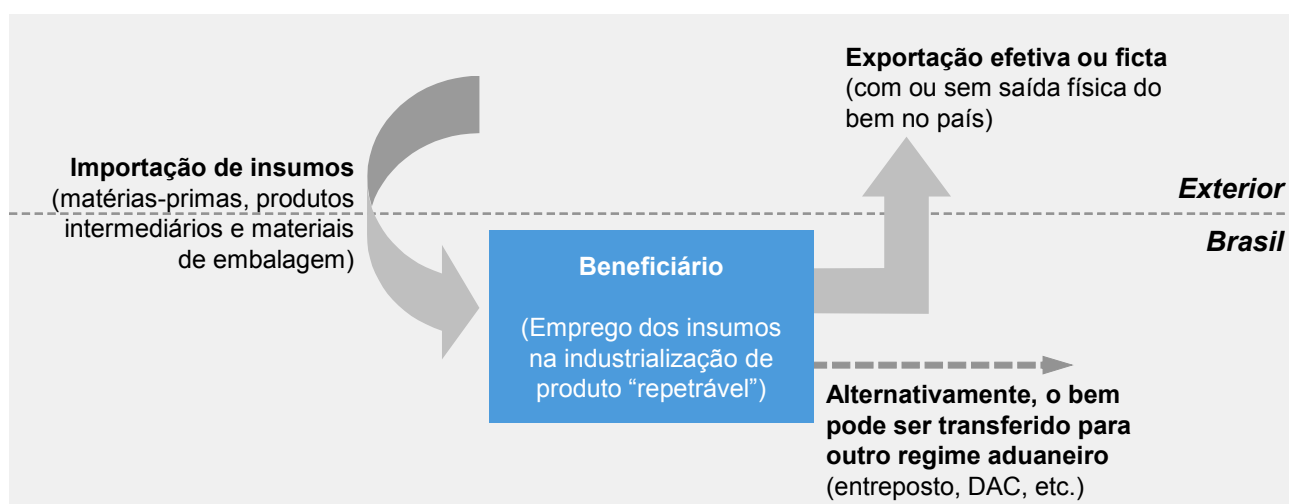


Figura – Esquema básico de funcionamento do *drawback*

⁸⁵ A amplitude da possibilidade de submissão ao REPETRO de outros bens, que se destinem a garantir a operacionalidade daqueles listados na Instrução Normativa 844/08 (itens i a v acima), é motivo de muitas discussões entre os agentes do setor e a fiscalização, conforme abordaremos mais detalhadamente no tópico especificamente referente à identificação dos problemas da tributação aplicável ao setor.

2.3.4.2.2 Admissão temporária

Superado esse ponto, importa afirmar que o regime de admissão temporária associado ao REPETRO, por sua vez, autoriza a permanência temporária no país – pelo prazo de duração do contrato, e prorrogável na mesma medida do contrato – dos bens referidos nos itens (i) a (vi) acima, sem a necessidade de recolhimento dos tributos federais (II, IPI, PIS e COFINS) incidentes sobre a importação.

Quanto ao ICMS, o Convênio ICMS 130/07 autoriza os Estados da Federação (i) a conceder isenção ou aplicar alíquota reduzida para 1,5% nas importações de bens a serem empregados na fase de exploração e (ii) a conceder redução de alíquota – para 7,5%, com direito a crédito correspondente ao valor pago, para fins de compensação com débitos de outras operações sujeitas à incidência do imposto, ou 3%, sem direito a crédito – para as importações de bens a serem empregados na fase de produção.

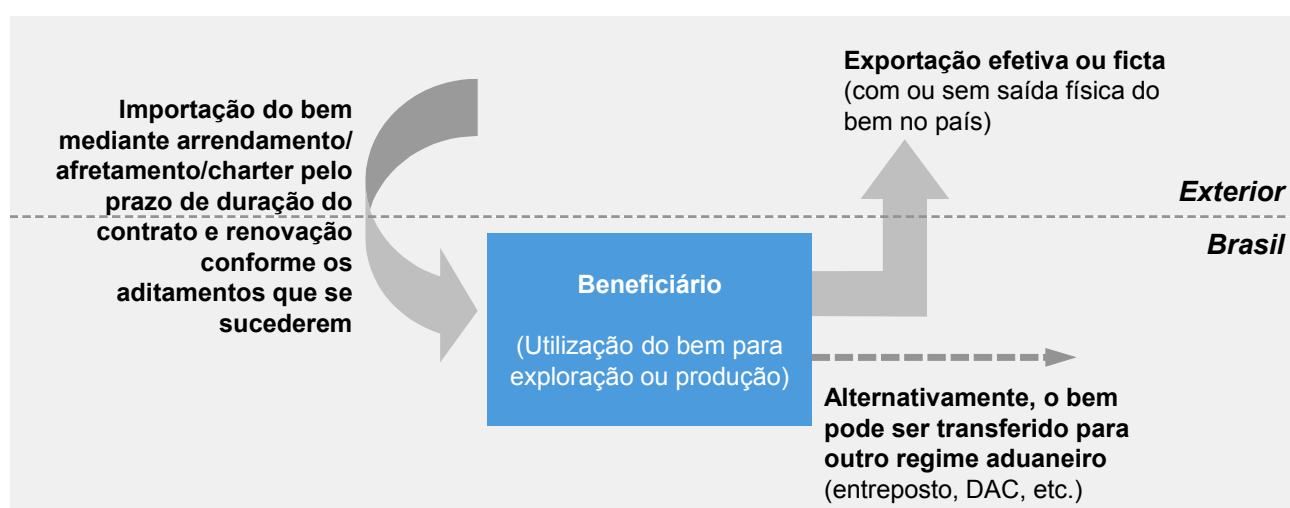


Figura – Esquema básico de funcionamento da admissão temporária

2.3.4.2.3 Exportação ficta

A exportação ficta, por fim, admite que a venda dos bens listados no anexo à Instrução Normativa 844/08 (itens “i” a “iv” do tópico 2.4.2.1 acima) a pessoas jurídicas estrangeiras caracterize uma exportação para fins de extinção do regime de suspensão dos tributos incidentes sobre a importação, mesmo que os bens permaneçam no território nacional.

Tabela - Tributação no REPETRO

Tributação no REPETRO	
Drawback importação	Suspensão do II, IPI, PIS/COFINS e isenção do AFRMM. Isenção do ICMS.
Admissão Temporária	Suspensão do II, IPI, PIS/COFINS e AFRMM*. Isenção ou redução do ICMS**.
Exportação Ficta	Não incidência do IPI, PIS/COFINS e ICMS***.

* Interpretação das autoridades competentes vem limitando o tratamento benéfico do AFRMM às importações de mercadorias (excluindo os bens que não se adequem ao conceito de mercadoria).

** Convênio ICMS 130/07.

*** O tratamento da exportação ficta em nível estadual não está previsto em lei complementar e, embora esteja previsto no Convênio ICMS 130/07, sofre diferentes tratamentos pelas legislações internas dos Estados, além de se sujeitar a distintas interpretações pelas autoridades fiscais estaduais.

2.3.4.3 Funcionamento do REPETRO

Tendo sido descrito o tratamento tributário diferenciado proporcionado pelo REPETRO, pode-se afirmar que os mecanismos básicos observados para a fruição dos benefícios do regime consistem nas seguintes etapas:

- (1) Quando há importação de bens inacabados, de modo que a fabricação do produto final ocorra integral ou parcialmente em território nacional:
 - (1.1) importação (ou aquisição no mercado interno, nesse caso mediante aplicação do drawback integrado, que são regimes não abrangidos pelo REPETRO, mas que a ele podem se conjugar) de insumos, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, para a produção de bens relacionados à exploração ou produção de petróleo e gás;
 - (1.2) venda do bem produzido para pessoa jurídica domiciliada no exterior com entrega física no país aos cuidados de outra pessoa jurídica domiciliada no Brasil, através do regime de exportação ficta, o que autoriza a extinção do regime de drawback sem a necessidade de recolhimentos dos tributos suspensos; e
 - (1.3) importação subsequente do bem fictamente exportado, através do regime de admissão temporária, com suspensão dos tributos federais e incidência apenas do ICMS com base no Convênio ICMS 130/07;
- (2) Quando o bem já é importado na condição de produto acabado, tendo sido fabricado no exterior:
 - (2.1) a sua importação é realizada através do regime de admissão temporária e sua permanência no país fica autorizada pelo tempo do contrato que define a sua utilização nas fases de exploração ou produção, sendo prorrogável na mesma medida do contrato; e

- (2.2) após o término de sua vida útil, o bem pode ser exportado (dessa vez fisicamente, e não apenas em caráter fictício), transferido para outro regime especial, ainda sem recolhimento de tributos, a fim de que possa ser restaurado, ou destruído às expensas da empresa habilitada ao REPETRO, mediante prévia autorização da Receita Federal.

2.3.4.4 Procedimentos referentes ao REPETRO

Segundo a legislação brasileira, podem se habilitar ao REPETRO⁸⁶:

- (i) a pessoa jurídica detentora de concessão para exploração e produção de petróleo e gás;
- (ii) a pessoa jurídica contratada pela concessionária, através de contrato de afretamento, ou para a prestação de qualquer atividade objeto da concessão;
- (iii) a pessoa jurídica subcontratada pela pessoa jurídica a que se refere o item (ii), acima; ou
- (iv) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, designada, pela contratada ou subcontratada, quando essas forem domiciliadas no exterior, com base no contrato de afretamento ou de prestação de serviços, para a importação de bens.

O pedido de habilitação ao REPETRO deve ser realizado anteriormente à realização de qualquer operação de importação, sendo acompanhado da comprovação documental, pela pessoa jurídica, (a) de que se enquadra em alguma das hipóteses acima indicadas e (b) de que dispõe de sistema próprio de controle contábil informatizado que possibilite o acompanhamento da aplicação do regime, bem como a utilização dos bens nas atividades para as quais foram admitidos.

Uma vez habilitada ao REPETRO, a pessoa jurídica poderá promover a importação de insumos para a produção de bens aplicados nas atividades de exploração ou produção, assim como a importação dos próprios bens e equipamentos já aplicados nessas atividades.

Para procedimentalizar a importação, a pessoa jurídica importadora, através de funcionário, representante legal ou de despachante aduaneiro contratado, deverá ter acesso ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), mediante o qual deverá emitir e registrar Declaração de Importação, na qual devem constar todas as informações relativas à importação, tais como a classificação fiscal na NCM, quantidade, preço, porto/aeroporto de origem e destino, valor do frete e valor do seguro dos bens a serem importados, dados da pessoa jurídica exportadora, dados completos da pessoa jurídica importadora, natureza da operação (compra, venda, arrendamento etc.) e eventuais regimes aduaneiros especiais ou benefícios fiscais aplicáveis.

86 IN RFB 844/08.

A partir do fornecimento de todas essas informações, o valor dos tributos incidentes sobre a importação é automaticamente apurado e informado pelo sistema, assim como as despesas referentes ao armazenamento do bem em recinto alfandegado e a taxa decorrente do próprio uso do sistema, que ainda possibilita a emissão das guias para que os tributos sejam recolhidos.

Por ocasião da importação de bens sujeitos ao REPETRO – seja mediante *drawback* ou admissão temporária – a Declaração de Importação é preenchida com a devida informação de que a operação está sujeita à suspensão dos tributos federais incidentes e, conforme o caso, sujeita à isenção ou redução do ICMS.

Nesse caso, os tributos federais são devidamente apurados pelo SISCOMEX, mas, em vez de serem emitidas as correspondentes guias para pagamento, o valor dos tributos serve como referência para a elaboração de Termo de Responsabilidade, pela fiscalização, cuja assinatura é imposta ao contribuinte, além da apresentação de garantia no valor dos tributos incidentes sobre a importação.

Ressalte-se que, na hipótese de estarem os tributos federais suspensos e haver incidência do ICMS – como ocorre, por exemplo, em caso de importação de bem repetrável destinado à fase de produção – os tributos federais suspensos, calculados para a elaboração do Termo de Responsabilidade, são incluídos na base de cálculo do ICMS a ser recolhido.

A partir do Termo de Responsabilidade, que funciona como um instrumento de confissão de dívida, os tributos podem ser cobrados do importador diretamente através de execução fiscal, caso ele não cumpra os requisitos inerentes ao regime que suportou a importação do bem.

Quanto ao ICMS, por sua vez, havendo isenção ou redução de alíquota, o importador deverá, após informar tal condição no SISCOMEX, emitir Guia de Desoneração do ICMS, com base na regulamentação do Estado onde situado o estabelecimento importador⁸⁷ e se dirigir à repartição fiscal à qual o estabelecimento esteja jurisdicionado, a fim de obter aval (visto) fiscal na Guia.

A liberação do bem importado pelas autoridades alfandegárias é sempre condicionada à apresentação da referida Guia vistada, ainda que haja previsão expressa na legislação estadual acerca de isenção aplicável ao bem importado.

⁸⁷ No caso do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo: arts. 3º e 4º do Livro XI do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro (RICMS-RJ”).

As considerações acima tecidas acerca da Declaração de Importação aplicam-se analogamente à emissão e registro da Declaração de Exportação, por ocasião da exportação ficta. Ressalte-se apenas que, no caso da exportação ficta, não há tributação incidente e, como consequência, não há lavratura de Termo de Responsabilidade.

Mesmo após a análise prévia realizada durante o processo de habilitação ao REPETRO, as autoridades aduaneiras têm a faculdade de realizar vistoria nos bens que se pretende importar ou exportar, conforme o caso, bem como de fiscalizar todos os documentos referentes à importação ou exportação.

Por fim, mesmo após a liberação dos bens para desembaraço, as autoridades aduaneiras têm o prazo de 5 anos⁸⁸ para revisar os documentos e procedimentos realizados, a fim de verificar quaisquer inconsistências e, se for o caso, efetuar a cobrança de penalidades e/ou das eventuais diferenças tributárias devidas, inclusive cancelando retroativamente o regime aduaneiro especial contemplado, caso constatada irregularidade no cumprimento das condições de fruição do regime.

2.3.5 Outros regimes aduaneiros especiais relevantes para o setor de petróleo e gás

Conforme apontado acima, existem limites à fruição do REPETRO mesmo por agentes do setor. Tais restrições podem ser de duas naturezas: (a) pessoa jurídica inapta à habilitação ao REPETRO, o que ocorre com os subcontratados indiretos, visto que apenas a concessionária, a contratada e a subcontratada direta fazem jus ao benefício, ou (b) bem impassível de sujeição ao REPETRO, o que ocorre caso o bem não esteja contemplado na lista anexa à Instrução Normativa 844/08⁸⁹ e não seja alcançado pelas hipóteses de extensão da abrangência da lista, previstas no corpo do referido diploma (bens destinados a garantir a operacionalidade daqueles listados, bens destinados à proteção do meio ambiente etc.).

Desse modo, outros regimes aduaneiros especiais se tornam bastante relevantes para que sejam mitigados os efeitos da inaplicabilidade do REPETRO a determinadas operações e/ou agentes atuantes no setor.

2.3.5.1 Drawback (fora do contexto do REPETRO)

O *drawback*⁹⁰, conforme já afirmado acima, é um regime aduaneiro especial cuja previsão na legislação brasileira é anterior ao REPETRO.

⁸⁸ Arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional.

⁸⁹ Ver Apêndice D.

⁹⁰ Decreto 6.759, de 05.02.2009, Instrução Normativa RFB 845/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.460/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 e Portaria SECEX 23/2011.

Nesse sentido, embora tenha sido adaptado, a fim de se conjugar à admissão temporária e à exportação ficta, para compor o regime complexo que se denomina REPETRO, ele continua a existir também como um regime independente.

O *drawback* abrange duas formas de habilitação distintas: (a) *drawback* importação, e (b) *drawback* integrado.

O *drawback* importação se aplica à importação de mercadorias a serem exportadas após beneficiamento ou destinadas à fabricação, complementação ou acondicionamento de produto a ser exportado.

Como afirmado acima, o *drawback* importação, de acordo com sua modalidade, pode proporcionar (a) a suspensão dos tributos federais incidentes na importação (II, IPI, PIS e COFINS), (b) a isenção desses tributos na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à daquela que sofrerá o processo de industrialização ou beneficiamento, ou (c) a restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação. A modalidade mais comumente utilizada no setor é a de suspensão.

Além disso, a importação de um bem sob o regime de *drawback* importação está sujeita à isenção do ICMS, por força do Convênio ICMS 27/90.

Comparativamente ao *drawback* abrangido pelo REPETRO, pode-se ressaltar que, no *drawback* importação, não há qualquer limitação quanto à natureza do produto final (no caso do *drawback* abrangido pelo REPETRO, o produto final deve ser “repetrável”, isto é, estar sujeito ao REPETRO), mas a exportação, necessária à extinção do regime suspensivo sem a necessidade de recolhimento dos tributos, deve ser física, não sendo aplicável a exportação ficta.

O *drawback* integrado, por sua vez, é a modalidade mais recente do regime, que possibilita, através de um único processo de habilitação, tanto a importação quanto a aquisição local de insumos para emprego em processo de industrialização de bem a ser exportado. Como nas demais modalidades, a exportação deve ser física.

O *drawback* integrado se aplica (i) à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado, (ii) às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final a ser exportado (*drawback* intermediário), (iii) à importação de mercadoria equivalente à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado e (iv) à importação de mercadoria equivalente à empregada na

industrialização de produto intermediário fornecido diretamente à empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado.

A habilitação ao *drawback* pode ser requerida ao Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) pelas empresas autorizadas a operar em comércio exterior e pode ser feita eletronicamente através do SISCOMEX ou de formulário físico.

No pedido, a empresa requerente deverá informar e apresentar a documentação correspondente para demonstrar o produto por ela industrializado, assim como o percentual destinado à exportação, dentre o total produzido, os insumos empregados em seu processo produtivo e a origem correspondente (se adquiridos no mercado interno ou importados, indicando os percentuais em caso de compras mistas).

Além disso, a empresa, no pedido, assume o compromisso de exportar determinadas quantidades de seu produto, indicando inclusive os valores, como contraprestação pela utilização do tratamento favorecido no que se refere à importação e/ou aquisição no mercado interno de insumos.

O reconhecimento da habilitação ao *drawback* é realizado através de ato concessório com prazo de validade correspondente ao ciclo produtivo do beneficiário, até o limite de 5 (cinco) anos⁹¹.

Uma vez habilitada a empresa, ela deverá abastecer o SISCOMEX com todas as informações correspondentes às importações e aquisições no mercado interno de insumos, bem como os dados referentes às exportações realizadas, a fim de comprovar o cumprimento dos compromissos assumidos no pedido de habilitação.

No que tange à tributação, há suspensão dos tributos federais, tanto nas importações quanto nas aquisições locais de insumos, mas a isenção do ICMS aplica-se somente às importações⁹², incidindo normalmente nas compras no mercado interno.

2.3.5.2 Admissão temporária (fora do contexto do REPETRO)

Existem diferentes modalidades do regime de admissão temporária⁹³ que apresentam relevância para o Setor de Petróleo e Gás.

91 Art. 93 da Portaria SECEX 23/11.

92 Como será abordado detidamente na descrição preliminar dos problemas da tributação do setor, o Estado do RJ vem adotando interpretação no sentido de que o Convênio ICMS 27/90 (que concede isenção às importações mediante drawback) seria aplicável apenas ao drawback importação, não alcançando o drawback integrado. Esse entendimento vem sendo rejeitado pelo Judiciário, mas ainda não há uma definição para o caso, pois a controvérsia ainda não foi apreciada pelos Tribunais Superiores.

93 Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 285/2003.

Primeiramente, é de se destacar a admissão temporária com suspensão integral do pagamento de tributos. Essa modalidade consiste na suspensão dos tributos federais⁹⁴ e do ICMS⁹⁵ na importação de bens destinados à reposição e conserto de embarcações, à prestação por técnico estrangeiro de assistência técnica a bens importados ou à reposição de bens importados em virtude de garantia, e posterior retorno ao exterior.

Adicionalmente, cumpre apontar a admissão temporária para utilização econômica⁹⁶. Esta é a modalidade mais comumente utilizada na ausência do REPETRO, visto que autoriza a efetiva utilização do bem importado nas atividades de E&P.

No entanto, essa modalidade impõe o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação proporcionalmente ao tempo de permanência do bem no país (1% a.m.). Desse modo, se um bem é importado com base em um contrato de arrendamento com duração de 12 meses, deverá ser feito o recolhimento de 12% do valor dos tributos (tanto os federais quanto o ICMS⁹⁷) que incidiriam se fosse o caso de importação com nacionalização.

Por fim, cabe apontar a modalidade de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo⁹⁸, que consiste na suspensão dos tributos federais e do ICMS⁹⁹ na importação de bens a serem submetidos a processo de industrialização no país e posterior exportação, bem como para conserto, reparo ou restauração de outros bens que estejam no país em caráter temporário.

A admissão temporária, em qualquer das modalidades acima, independe de processo de habilitação prévio, sendo requerida no momento da chegada do bem importado ao país.

Dessa forma, no momento do despacho aduaneiro de importação, em que o importador pode solicitar o desembaraço através do despacho para consumo, recolhendo integralmente os tributos, ou aplicando algum regime aduaneiro especial.

Nesse contexto, a aplicação da admissão temporária, em uma de suas modalidades, para ser aplicada, depende de pedido, no momento do despacho de importação, quando se deve comprovar documentalmente que a titularidade do bem é de pessoa jurídica estrangeira, que foi importado sem cobertura cambial e que a destinação a ser dada ao bem no país atende às finalidades específicas previstas para cada modalidade do regime, conforme apontado acima.

94 Com relação ao AFRMM, existe uma controvérsia interpretativa acerca da aplicação do tratamento suspensivo a quaisquer bens ou apenas a mercadorias.

95 Embora a jurisprudência atual aponte para a não-incidência do ICMS nas operações de importação mediante admissão temporária – na medida em que não implicam transferência de titularidade do bem importado – há Estados que adotam interpretação diversa, tributando tais operações.

96 Arts. 373 a 378 do Decreto 6.759/09 e Instrução Normativa SRF 285/03.

97 Com relação ao ICMS e ao AFRMM, aplicam-se os mesmos comentários traçados acima acerca da admissão temporária com suspensão integral dos tributos.

98 Arts. 380 a 382 do Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 285/2003.

99 Com relação ao ICMS e ao AFRMM, aplicam-se os mesmos comentários traçados acima acerca da admissão temporária com suspensão integral dos tributos.

Além disso, é exigida, em regra, a apresentação de garantia do valor dos tributos suspensos por conta da aplicação do regime, que pode ser feita através de depósito em dinheiro, fiança idônea ou seguro aduaneiro. O valor dos tributos garantidos compõe um termo de responsabilidade, que funciona como título executivo, passível de execução direta em caso de inadimplemento, pelo importador de quaisquer requisitos para fruição do regime.

Uma vez deferido o regime, o beneficiário se compromete a utilizá-lo em conformidade com a finalidade declarada e durante o prazo de vigência – que, em geral, acompanha o do contrato apresentado – devendo ser solicitada a reexportação, nacionalização ou transferência para outro regime aduaneiro especial antes do término do prazo de vigência do regime.

2.3.5.3 *Entrepasto aduaneiro*

O regime de entreposto aduaneiro¹⁰⁰ na importação permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado, em plataformas de pesquisa e lavra de petróleo e gás em construção ou conversão no país, ou em estaleiros navais, com suspensão dos tributos federais e do ICMS, para posterior exportação ou conversão em outro regime aduaneiro especial, como usualmente ocorre no setor.

Já o regime de entreposto aduaneiro na exportação é o que permite a armazenagem de mercadoria destinada à exportação, com suspensão dos tributos federais¹⁰¹, em recinto alfandegado, em plataformas de pesquisa e lavra de petróleo e gás em construção ou conversão no país, ou em estaleiros navais.

Destaque-se que, diferentemente do que ocorre com a admissão temporária, acima descrita, a suspensão dos tributos no regime de entreposto aduaneiro não requer a formalização de termo de responsabilidade nem a prestação de garantia.

Importa esclarecer, nesse contexto, que a Instrução Normativa SRF 241/02, em seu art. 5º, II, autorizou que as mercadorias armazenadas em entreposto aduaneiro sejam submetidas a processo de industrialização, inclusive nas atividades de construção e conversão de plataformas. Desse modo, tal previsão criou um instrumento essencial para os subfornecedores da cadeia de petróleo e gás.

O regime de entreposto aduaneiro requer o prévio alfandegamento, junto à Receita Federal, do recinto onde ficarão os bens submetidos ao regime.

¹⁰⁰ Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 241/2002.

¹⁰¹ Não existe previsão em Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ acerca da extensão ao nível estadual do tratamento tributário federal relativo ao regime de entreposto aduaneiro na exportação.

O alfandegamento depende da delimitação e – conforme a atividade a ser praticada com os bens, até mesmo o isolamento – da área onde ficarão os bens submetidos ao regime, bem como da implementação e manutenção de controle informatizado de entrada, movimentação, armazenamento e saída das mercadorias.

O alfandegamento consiste em um processo ao longo do qual são realizadas diversas tratativas entre o requerente e a Receita Federal, a fim de que possam ser definidos e implementados diversos mecanismos de controle das operações, com eventuais ajustes na planta do recinto, a fim de viabilizar a fiscalização no curso das atividades.

Em um mesmo recinto alfandegado, pode ser concedido o regime de entreposto aduaneiro, simultaneamente, para diferentes bens e diferentes beneficiários, desde que haja segregação entre as áreas onde armazenados os bens de um, industrializados os de outro etc.

Adicionalmente ao exposto acima, cumpre afirmar que o regime de entreposto aduaneiro também pode ser aplicado em plataformas, estaleiros ou outras instalações industriais localizadas à beira-mar, destinadas à construção ou conversão de plataformas.

Nessa modalidade, o regime alcança os materiais, partes, peças e componentes a serem empregados na construção ou conversão de plataformas, estruturas flutuantes ou de módulos. O regime pode ser aplicado tanto a bens importados quanto àqueles fornecidos localmente através de exportação ficta.

Para habilitação ao regime nessa modalidade, faz-se necessário apresentar requerimento próprio e comprovar: (i) a condição de contratada de empresa estrangeira para a construção ou conversão de plataformas, estruturas flutuantes ou módulos, (ii) a regularidade fiscal perante a Receita Federal e (iii) a manutenção de sistema de controle informatizado de entrada, permanência e saída de mercadorias e de registro de apuração de créditos tributários.

A habilitação é concedida através de Ato Declaratório Executivo que indica o endereço do estabelecimento da empresa requerente autorizado a operar o regime, o caráter precário da habilitação e o prazo de habilitação, que se pauta no contrato com a empresa estrangeira.

Uma vez concedida a habilitação, a submissão de um bem importado (mesmo que previamente exportado fictamente) ao regime é realizada pelo próprio importador através da indicação na Declaração de Importação, através do SISCOMEX, no momento do despacho aduaneiro, do Ato Declaratório Executivo correspondente.

Conforme apontado acima, a aplicação do regime assegura a suspensão dos tributos federais incidentes sobre a importação.

Já no âmbito estadual, cumpre esclarecer que o Convênio ICMS 88/89 autoriza os Estados e o Distrito Federal a desonerar as saídas destinadas a entrepostos aduaneiros, quando praticadas com o fim específico de exportação. Contudo, existe divergência interpretativa quanto ao alcance da expressão “fim específico de exportação”, ensejando distintas aplicações práticas.

Em um sentido mais restritivo, o fim específico de exportação impediria a realização de qualquer atividade sobre o bem, a não ser a sua movimentação do estabelecimento de origem para o entreposto e, em seguida, do entreposto para o porto/aeroporto através do qual será exportado. Por outro lado, pode-se interpretar o fim específico de exportação como a certeza de que a destinação do bem, a partir do entreposto, será a exportação. Nesse caso, além da mera movimentação, seriam autorizadas as atividades típicas do regime de entreposto disciplinado em nível federal (IN SRF 241/02 acima referida).

A incidência ou não do ICMS nas operações de saída de bens com destino a entreposto aduaneiro, para posterior exportação, depende, portanto, das atividades a serem realizadas sobre o bem no entreposto, e da interpretação adotada por cada Estado no contexto da controvérsia acima¹⁰².

2.3.5.4 Depósito alfandegado certificado (DAC)

O regime de depósito alfandegado certificado¹⁰³ é o que considera exportada, para fins fiscais – e também cambiais – a mercadoria vendida à pessoa estrangeira com entrega em recinto alfandegado.

Tal regime viabiliza a extinção, sem obrigação de recolhimento dos tributos federais suspensos, pelos agentes do setor que não são beneficiários do REPETRO (e mesmo aos agentes beneficiários, mas com relação às operações com bens não contemplados pelo REPETRO), mas que também utilizam o *drawback* para a aquisição de insumos para as suas atividades.

No entanto, cumpre esclarecer que inexistente previsão normativa que estenda, também ao ICMS, o tratamento tributário aplicável em nível federal, visto que o Convênio ICMS 02/88, que tratava do tema, não foi reconfirmado por novo Convênio celebrado após a Constituição Federal de 1988¹⁰⁴.

102 Destaque-se, nesse sentido, manifestação do Estado de São Paulo sobre o tratamento pelo ICMS das remessas a entreposto aduaneiro: “ICMS - Saída de mercadorias destinadas a estabelecimento que opera em regime especial de entreposto aduaneiro, situado em outro Estado, e que serão posteriormente industrializadas: incidência. Retorno de industrialização promovida por estabelecimento paulista em que o autor da encomenda está situado em outro Estado: pagamento do imposto sobre o valor acrescido.” (Consultoria Tributária - SP 571/05 - 03/11/2005)

103 Decreto 6.759, de 05.02.2009 e Instrução Normativa SRF 266/2002.

104 Nesse sentido, importa destacar manifestação do Estado de Minas Gerais sobre o tema:

Com relação aos procedimentos para aplicação do DAC, pode-se afirmar que ele requer o prévio alfandegamento da área onde ficarão os bens submetidos ao regime. Nesse contexto, aplicam-se ao DAC, no que tange ao alfandegamento do recinto, as mesmas considerações já tecidas com relação ao entreposto aduaneiro, incluindo o processo que envolve tratativas com a Receita Federal acerca dos mecanismos de controle e a manutenção de sistema de controle informatizado.

O DAC pode ser aplicado em recinto alfandegado de uso público ou instalação portuária de uso privativo misto.

Uma vez alfandegada a área, pode ser aplicado o regime de DAC a diferentes bens e a diferentes beneficiários, desde que os locais onde localizados os bens relativos a cada beneficiário sejam devidamente segregados.

Em sua concepção, o DAC é um regime de transição, que permite a permanência do bem em determinada área, sob controle aduaneiro, por determinado tempo, definido no ato concessório e limitado a 12 (doze) meses, ao final do qual deverá ser exportado, despachado para consumo com o pagamento integral dos tributos ou transferido para outro regime aduaneiro especial, que pode ser *drawback*, entreposto aduaneiro ou admissão temporária.

2.3.6 As Incidências tributárias nas importações e nas exportações de serviços

A importação de serviços se sujeita à incidência das contribuições PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%)¹⁰⁵, assim como do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)¹⁰⁶, de competência municipal, cuja alíquota varia entre 2% e 5%, e que tem como base de cálculo o preço do serviço. A incidência do ISS é cumulativa, ou seja, o imposto incide em cada operação em que há a prestação de serviços, enquanto a do PIS e da COFINS sempre ocorre com utilização das alíquotas aplicáveis à sistemática não cumulativa.

Além disso, os pagamentos remetidos ao prestador de serviços no exterior se sujeitam, em regra, à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)¹⁰⁷, à alíquota de 15%¹⁰⁸, e à Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)¹⁰⁹, à alíquota de 10%¹¹⁰.

"EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA. Restou demonstrado nos autos que a operação realizada pela Autuada é interestadual, não havendo a concretização do envio das mercadorias para fora do País. A legislação do ICMS, vigente à época dos fatos geradores, não reconhecia a não incidência ou

outro benefício fiscal para as remessas a Depósito Alfandegado Certificado (DAC), em face da não convalidação do Convênio ICM nº 02/88 e, por consequência, a revogação da Resolução nº 1.754/88. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos."

(Acórdão 20.228/11/1ª, Processo Administrativo 01.000166891-17, Decisão de 16.03.2011)

105 Referindo-se tanto à COFINS quanto ao PIS: Art. 149, §2º, "a", da Constituição Federal, art. 2º da Lei 9.718, de 27.11.1998 e Lei 10.865, de 30.04.2004.

106 Art. 156, III, da Constituição Federal e Lei Complementar 116/2003.

107 Art. 685, do Decreto 3.000, de 26.03.1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Como, em geral, o preço desses serviços já é fixado contratualmente como líquido de tributos, a obrigação de retenção geralmente impõe ao contratante brasileiro a realização do *gross-up* do valor dos tributos no preço do serviço, ou seja, o valor do tributo é inserido em sua própria base de cálculo de modo que, após a dedução dos tributos, o prestador de serviços estrangeiro receba o valor líquido estabelecido contratualmente.

Ressalte-se, apenas, que, diferentemente do que ocorre com o IRRF, o contribuinte da CIDE é o próprio tomador dos serviços, razão pela qual a sistemática de *gross-up* acima descrita não alcança a CIDE.

Como premissa para o modelo teórico numérico, utilizaremos como regra geral a inclusão dos tributos retidos na base de cálculo uns dos outros, de modo que, após as retenções, obtenha-se o preço líquido do serviço.

2.4 A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES LOCAIS DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS

Pode-se afirmar que a venda de produtos, dentro do país, e sem a aplicação de regimes aduaneiros especiais, se sujeita à incidência do IPI, caso o vendedor tenha industrializado o bem ou o esteja revendendo após importá-lo, além do PIS, da COFINS e do ICMS.

Com relação ao IPI, a base de cálculo¹¹¹ é o preço do bem e a alíquota aplicável varia conforme a classificação do bem na TIPI.

Já o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento efetuado pelo vendedor¹¹². Essas contribuições podem incidir às alíquotas de 7,6%¹¹³ e 1,65%¹¹⁴, gerando direito a crédito relativamente a alguns bens e serviços empregados na atividade do vendedor, ou às alíquotas de 3% e 0,65%¹¹⁵, nesse caso sem direito a crédito.

108 Exceto no caso de operações em que os beneficiários dos pagamentos são residentes nos chamados "paraísos fiscais", listados de forma taxativa pela Receita Federal, sendo a alíquota, nesse caso, de 25%.

109 Embora a CIDE deva incidir apenas sobre importações de serviços técnicos ou com transferência de tecnologia, a interpretação que vem sendo dada pelas autoridades administrativas a conceito de "serviços técnicos" é bastante ampla, de modo que a grande maioria das importações de serviços acaba por ficar sujeita à sua incidência.

110 Art. 149 da Constituição Federal e Lei 10.168/2000.

111 Art. 47, II, "a", do CTN.

112 Art. 149, §2º, III, "a", da Constituição Federal, art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98.

113 Art. 2º, da Lei 10.833/03.

114 Art. 2º, da Lei 10.637/02.

115 Art. 4º, IV, da Lei 9.718/98.

O ICMS, por sua vez, tem como base de cálculo¹¹⁶ o preço do bem, mas é calculado por dentro. Sua alíquota varia não somente conforme a natureza do bem, mas de acordo com o Estado onde localizados o remetente e o destinatário do bem.

No que se refere à prestação de serviços, há incidência do ISS, cuja alíquota varia entre 2% e 5%¹¹⁷, sendo definida pelo Município onde localizado o estabelecimento prestador¹¹⁸, além das contribuições PIS e COFINS, observando-se a mesma disciplina esclarecida acima¹¹⁹.

Tabela - Tributos no fornecimento local

Tributos no fornecimento local	
Bens	IPI + PIS/COFINS + ICMS
Serviços	PIS/COFINS + ISS

116 Art. 13, I, da LC 87/96

117 Art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e art. 8º, da Lei Complementar 116/03. Como a Lei Complementar 116/03 não disciplinou qualquer mecanismo para a concessão de incentivos fiscais municipais, como existe o CONFAZ para os estaduais, por exemplo, o referido artigo do ADCT continua eficaz.

118 Segundo a Lei Complementar 116/03, o ISS é devido, como regra geral, no Município do estabelecimento prestador (art. 3º, caput), sendo excepcionais os casos em que a incidência ocorre no local do estabelecimento prestador (incisos do art. 3º). Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar tais previsões, manifestou o posicionamento de que se deveria entender por estabelecimento o local onde reunidos os meios para a prestação específica de cada serviço, independentemente do local onde cadastrado o contribuinte. Dessa forma, tal entendimento acabou por equiparar, na prática, estabelecimento ao local da prestação, de modo que, de acordo com a jurisprudência, a regra prevalente de competência referente ao ISS é a do Município onde prestado o serviço (nesse sentido, AI AgR 830300/SC, de 06.12.2011: "LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que "competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte").

119 Leis 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

3 DESCRIÇÃO PRELIMINAR DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS

Com base na experiência de atuação no setor do Consórcio Booz & Company-VRBG, foram identificados, em caráter preliminar às entrevistas aos agentes, alguns problemas referentes à tributação do Setor de Petróleo e Gás.

O descritivo apresentado a seguir não pretende ser exaustivo, uma vez que outros problemas foram apontados pelos agentes entrevistados.

Dessa forma, esse descritivo foi concebido apenas em caráter exemplificativo, e com o objetivo de assegurar que tais temas, reconhecidamente polêmicos, viessem a ser abordados nas entrevistas, a fim de que a relevância de cada um deles pudesse ser confirmada ou rejeitada, bem como mensurada e avaliada em termos de impacto sobre cada elo da cadeia.

3.1 INSEGURANÇA ACERCA DA AMPLITUDE DOS BENS PASSÍVEIS DE SUBMISSÃO AO REPETRO (“BENS REPETRÁVEIS”)

A amplitude dos bens passíveis de sujeição ao REPETRO é motivo de constantes discussões entre os agentes do setor e a fiscalização.

Isso porque, segundo a Instrução Normativa RFB 844/08, que disciplina o REPETRO, podem ser submetidos ao regime tanto os bens listados em seu anexo único¹²⁰ quanto quaisquer outros que se destinem a garantir a operacionalidade daqueles listados¹²¹.

Nesse contexto, os agentes do setor alegam que a lista expressa está bastante defasada, que a previsão extensiva é usualmente interpretada de forma restritiva pelas autoridades fiscais, e que tais fatores ensejam insegurança quanto ao planejamento financeiro referente à realização das operações de importação.

Por outro lado, os fiscais da Receita Federal costumam afirmar que os agentes pretendem atribuir abrangência alargada à própria lista, que contém apenas menções descritivas, mas não aponta expressamente as classificações fiscais dos itens repetráveis, além de pretenderem uma interpretação demasiadamente ampla para a disposição relativa à garantia da operacionalidade dos bens listados, o que ensejaria risco de distorções, como a importação

¹²⁰ Ver Apêndice D.

¹²¹ Art. 2º, §1º, I, da IN RFB 844/08.

sob o REPETRO de bens supérfluos ou destinados a utilização em atividades não relacionadas ao setor.

Como se percebe, há diferentes problemas conexos envolvidos na questão, mas que podem ser sintetizados na seguinte antinomia: de um lado, a elaboração de uma lista clara e exaustiva, com indicação das classificações fiscais dos bens contemplados, permitiria maior segurança aos agentes, em termos de planejamento, além de potencialmente viabilizarem uma maior celeridade na apreciação dos pleitos pelas autoridades fiscais; porém, de outro lado, uma lista exaustiva engessaria a abrangência do regime, o que se revela especialmente inapropriado ao se considerar que a dinâmica de inovação tecnológica é uma das principais características do setor.

Importa esclarecer, nesse contexto, ser possível identificar na legislação tributária diferentes formas de tratamento dessa questão.

Na legislação referente aos mais diversos regimes aduaneiros especiais, aplicáveis ou não ao Setor de Petróleo e Gás, pode-se identificar tanto a opção por uma lista exaustiva¹²², quanto a mera indicação das características que os bens devam assumir para que possam ser alcançados pelo tratamento diferenciado¹²³.

Como linha geral, pode-se apontar uma tendência para a utilização de listas no caso dos regimes setoriais (voltados para um setor específico) e a ausência de listas, com a mera indicação das características dos bens sujeitos ao benefício, no caso dos regimes mais difusos, isto é, aplicáveis aos mais diversos setores.

Através das entrevistas aos agentes e à Receita Federal, foi objetivada a obtenção da confirmação ou rejeição da problemática acima e a mensuração de sua relevância para os agentes, bem como o recebimento de sugestões, de modo que, contrapondo-se os pontos de vista dos contribuintes e da fiscalização, pudéssemos conceber um caminho mais adequado (e/ou menos conflitante) para tentar solucionar ou, ao menos, mitigar tais problemas.

Por fim, um complicador adicional para essa questão se refere às diferenças entre a lista da IN 844/08 (utilizada pela Receita Federal) e lista do Convênio ICMS 130/07 (aplicada pelos Estados)¹²⁴. A lista do Convênio, quando da sua edição, simplesmente replicou a lista aplicada em âmbito federal, mas acabou não acompanhando as suas modificações posteriores.

¹²² Como é o caso do REPETRO, por exemplo (Decreto 6.582/08).

¹²³ Como é o caso do Drawback (Decreto 6.759, de 05.02.2009, Instrução Normativa RFB 845/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.460/2008, Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 e Portaria SECEX 23/2011).

¹²⁴ Ver Apêndice D.

Desse modo, as entrevistas aos agentes, e também às Secretarias da Fazenda Estaduais, objetivaram identificar quais problemas vêm sendo enfrentados em razão dessa incongruência entre as listas, bem como apurar sugestões de solução para o alinhamento entre o tratamento federal e estadual do tema.

3.2 DIFICULDADES NA HABILITAÇÃO AO REPETRO

Caso representativo das dificuldades alegadas pelos agentes no que tange à habilitação ao REPETRO é o da edição da Portaria 357/09 pela Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal.

De acordo com a Instrução Normativa RFB 844/08, conforme já apontado acima, os dois únicos requisitos previstos, para habilitação das empresas ao REPETRO, seriam a comprovação de que:

- (a) a requerente é: (i) detentora de concessão para exploração e produção de petróleo e gás; (ii) contratada pela concessionária, através de contrato de afretamento, ou para a prestação de qualquer atividade objeto da concessão; (iii) subcontratada pela pessoa jurídica a que se refere o item (ii), acima; ou (iv) designada, pela contratada ou subcontratada, quando essas forem domiciliadas no exterior, com base no contrato de afretamento ou de prestação de serviços, para a importação de bens; e
- (b) a requerente dispõe de sistema próprio de controle contábil informatizado que possibilite o acompanhamento da aplicação do regime, bem como a utilização dos bens nas atividades para as quais foram admitidos.

No entanto, a Portaria 357/09 da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, que abrange os Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, passou a impor uma série de requisitos adicionais, especialmente de natureza documental, além de ter antecipado, para o momento do pleito de habilitação, parcela substantiva do procedimento de fiscalização que anteriormente era realizado por ocasião do despacho de importação.

A referida Portaria foi alvo de muitas críticas da indústria, por conta (i) da alegada falta de razoabilidade de parte de suas exigências, e (ii) do fato de que as Superintendências Regionais da Receita Federal não possuíam competência normativa, de acordo com a disciplina do Regimento Interno da Receita Federal.

No entanto, segundo a Superintendência, tal Portaria era necessária para coibir distorções que vinham sendo praticadas pelos agentes do setor e que não conseguiam ser apuradas no momento do despacho em virtude do grande volume de bens importados.

As entrevistas aos agentes e à Receita Federal objetivaram contrapor as alegações de ambos os lados, de modo a compor o quanto possível os interesses, propondo um mecanismo factível do ponto de vista do controle e dos impactos sobre os agentes, em termos de custos e segurança quanto aos prazos para apreciação dos pleitos.

3.3 INSEGURANÇA QUANTO À VIGÊNCIA DO REPETRO

Outra questão que vem sendo cada vez mais discutida no setor se refere à insegurança quanto à vigência do REPETRO. Tal insegurança decorre, primeiramente, do fato de o REPETRO ter sido instituído por um Decreto, razão pela qual pode ser revogado também por um Decreto, sem a necessidade de aprovação pelas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal).

O decreto é um diploma normativo que depende exclusivamente do chefe do Poder Executivo, diferentemente do que ocorre com as leis, cujo procedimento envolve tanto o Legislativo quanto o Executivo.

Dessa forma, a fragilidade acima mencionada decorre do fato de que, estando o REPETRO alicerçado em um decreto, depende apenas da vontade do chefe do Executivo para ser revogado, sem a necessidade de avaliação e debate sobre a conveniência de tal decisão por parte das casas legislativas.

Nesse contexto, as manifestações contrárias ao REPETRO têm causado um ambiente de insegurança nos planejamentos orçamentários de novos projetos e que, algumas vezes, somente se sustentam por conta da desoneração proporcionada pelo REPETRO.

Além disso, segundo a legislação atualmente vigente, o REPETRO será concedido até 2020¹²⁵, sendo imprevisível vislumbrar se ocorrerá a renovação desse prazo ou a efetiva extinção do regime.

De qualquer forma, é importante esclarecer que esse não é o prazo final de vigência originalmente previsto para o REPETRO. Diferentemente, já houve diversas prorrogações do prazo final de vigência, desde a instituição do REPETRO¹²⁶.

¹²⁵ Art. 4º, da IN 844/08.

¹²⁶ Originalmente, o prazo final de vigência do REPETRO era 31.12.2005 (Decreto 3.161/99). Em seguida, esse prazo foi estendido para 31.12.2007 (Decreto 3.787/01). E, por sua vez, houve nova prorrogação, dessa vez para 31.12.2020 (Decreto 5.138/04).

Outra questão conexa, que também tem gerado insegurança ao setor, refere-se à forma de contagem desse prazo final. Os agentes do setor adotam interpretação, que, aliás, já foi compartilhada pela Receita Federal, no sentido de que as concessões de novas habilitações se encerrariam ao final de 2020.

Nesse contexto, uma habilitação concedida em 2012, por exemplo, referente a uma concessão pelo prazo de 30 anos, poderia fruir do REPETRO até 2042. A Receita Federal vinha publicando os Atos Declaratórios de habilitação ao REPETRO adotando essa linha.

No entanto, houve uma mudança de entendimento, de modo que os Atos até então publicados passaram a ser retificados e as novas habilitações, a considerar 31.12.2020 como prazo limite para a fruição do REPETRO.

3.4 INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO LOCAL

Enquanto os insumos importados mediante *drawback* gozam de ampla desoneração – que alcança não somente os tributos federais, mas também o ICMS, por força do Convênio ICMS 27/90 – os insumos adquiridos no mercado interno, que podem se sujeitar ao *drawback* integrado, ao entreposto aduaneiro ou ao DAC, gozam, em regra, apenas da desoneração dos tributos federais.

Isso porque, diferentemente da postura adotada pelo Governo Federal, não há, em âmbito Estadual, previsão expressa da extensão aos insumos adquiridos no mercado interno da desoneração conferida aos bens importados.

Nesse sentido, as aquisições de insumos no mercado interno, em geral, se sujeitam à incidência do ICMS, por falta de deliberação no âmbito do CONFAZ que aplique à esfera estadual o tratamento concedido em âmbito federal pelo *drawback* integrado, pelo DAC¹²⁷ ou pelo entreposto aduaneiro¹²⁸.

Na mesma linha, e conforme já demonstrado no descritivo acima sobre a tributação, a falta de simetria entre a tributação em nível federal e em nível estadual também acomete as operações praticadas mediante o regime de entreposto aduaneiro na exportação e de depósito alfandegado certificado.

¹²⁷ Com relação ao DAC, havia Convênio ICMS anteriormente à Constituição Federal, porém ele não foi reconfirmado após a promulgação do texto constitucional.

¹²⁸ No caso do entreposto aduaneiro, existe Convênio ICMS, mas a ele se aplica uma interpretação restritiva, conforme mais detalhadamente esclarecido no tópico específico sobre esse regime aduaneiro especial.

3.5 INCONGRUÊNCIAS E PROBLEMAS INTERPRETATIVOS NA LEGISLAÇÃO DO ICMS

Além dos problemas referentes ao tratamento tributário aplicado, em nível estadual, a uma série de operações sujeitas a tratamento diferenciado no que tange à tributação federal, cumpre destacar a existência de inúmeros problemas interpretativos referentes aos Convênios existentes e à legislação interna dos Estados.

Quando inexistente Convênio ICMS regulando determinada operação, não é incomum que cada um dos Estados adote formas distintas para tributação de determinada operação, em virtude da adoção de interpretações absolutamente divergentes sobre as normas gerais aplicáveis (em regra, a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96). Nesse contexto se insere a definição sobre a incidência ou não do ICMS nas importações mediante admissão temporária, por exemplo.

Além disso, mesmo quando existem Convênios ICMS, há diferenças na internalização dessas normas, o que também acarreta tratamentos heterogêneos nos diferentes Estados. A título exemplificativo, pode-se mencionar a interpretação que vem sendo adotada pela fiscalização do Estado do Rio de Janeiro no sentido de que o Convênio ICMS 27/90 se aplica somente às importações mediante *drawback* suspensão, não alcançando, por conseguinte, as importações mediante *drawback* integrado.

O presente estudo também buscou o desenvolvimento de alternativas orientadas à redução das divergências de tratamento entre os Estados, bem como na mitigação das assimetrias entre o tratamento em nível federal e em nível estadual.

3.6 ACÚMULO DE CRÉDITOS DE ICMS

O ICMS é um tributo não-cumulativo, o que significa que, quando incide sobre determinada operação de venda de um bem, proporciona ao adquirente um crédito equivalente, que pode ser utilizado para compensação com eventuais débitos.

Ocorre que, no caso dos beneficiários do REPETRO, tendo em vista que as operações de exportação – físicas ou fictas – são em regra desoneradas da incidência do ICMS, é comum que o crédito gerado pelas operações de aquisição de insumos ou bens, sujeitas à incidência do ICMS, supere as operações em que haja pagamento de tal imposto, o que normalmente só ocorre nas importações de bens para utilização na fase de exploração. Desse modo, há uma tendência ao acúmulo de créditos do ICMS.

Entretanto, é importante destacar que o problema não reside no acúmulo de créditos em si – que é inevitável, por força da não-cumulatividade, quando determinado tratamento benéfico de ICMS é aplicado apenas a um determinado elo da cadeia (como ocorre com a exportação ou com os incentivos de caráter subjetivo, por exemplo) – e, portanto, não decorre da concessão de incentivos ou do tratamento dados às exportações, mas na inviabilidade prática de aproveitamento de tais créditos.

Destaque-se que, de acordo com a legislação dos Estados¹²⁹, os saldos credores acumulados seriam passíveis de aproveitamento através de transferência a outro estabelecimento da mesma empresa ou a terceiros – mediante pagamento a fornecedores, por exemplo – previsões essas que, caso eficazes, afastariam ou mitigariam substancialmente o problema enfrentado pelos agentes.

No entanto, a maior parte dos Estados, na prática, inviabiliza a operacionalização das transferências¹³⁰, o que evidencia não somente uma ineficiência onerosa, como inclusive repercute direta e negativamente sobre a competitividade do fornecimento local face aos bens importados, conforme demonstra com clareza o Modelo Teórico numérico.

Além disso, o efeito pernicioso é duplo, já que tais créditos (i) contam de previsão normativa para sua restituição, mas, na prática, são impassíveis de ressarcimento e, (ii) em virtude de serem legalmente – mas não na prática – recuperáveis, acabam por não ser dedutíveis para fins de apuração do lucro líquido das empresas, acarretando maiores recolhimentos de Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). De forma resumida e, tendo em vista o que ocorre na prática, na grande maioria dos casos esse ICMS sequer pode ser tratado contábil e fiscalmente como custo.

Esse é um problema típico dos exportadores, independentemente do setor em que atuam, na medida em que não possuem operações devedoras do imposto suficientes para compensação dos créditos gerados pelas aquisições de insumos.

Além disso, o problema também alcança os fornecedores de empreendimentos de grande porte, visto que as compras de insumos desses empreendedores são usualmente desoneradas por incentivos fiscais estaduais.

129 Nesse sentido, pode-se mencionar, por exemplo, o Livro III, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro (Decreto 27.427/00) e arts. 96 a 102 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto 45.490/00) c/c Portaria CAT 115/08.

130 Em geral, os Estados não se manifestam em face dos pleitos dos contribuintes para transferência de créditos. Como não existe uma previsão de autorização tácita após determinado tempo sem manifestação, a ausência de manifestação equivale, na prática, a um indeferimento.

3.7 DEFINIÇÃO DO MUNICÍPIO COMPETENTE COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS OFFSHORE

Os agentes do setor têm enfrentado cada vez maiores dificuldades no que tange à identificação do Município competente para o recolhimento do ISS referente aos serviços prestados *offshore*.

O art. 156, III, da Constituição Federal, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nesse sentido, a Lei Complementar 116/03, no exercício da competência prevista no referido art. 156, III, da Constituição Federal, definiu os serviços sujeitos à incidência do ISS, além de dispor sobre normas gerais relativas a tal imposto.

Especificamente no que se refere ao critério especial do ISS, prevê o art. 3º da Lei Complementar 116/03 que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”.

Portanto, pode-se afirmar que, de acordo com a LC 116/03, o ISS incide, como regra geral, no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse, no local do domicílio do prestador.

As exceções a tal regra geral estão previstas nos incisos I a XXII e §§1º a 3º, do próprio art. 3º da LC 116/03¹³¹.

¹³¹ Pelas exceções, o imposto incide no local:

do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço – ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado – no caso de serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (importação de serviço);

da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa à LC 116/03;

da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista;

da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista;

das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista;

da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista;

da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista;

da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista;

do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista;

do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista;

da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista;

da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista;

onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista;

dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista;

do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista;

da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista;

do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista;

Contudo, cumpre notar que, conforme prevê o art. 4º da própria LC 116/03, “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

Perceba-se que o conceito acima, especialmente em sua parte final, desvincula o estabelecimento de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação etc.

Ocorre que sede, filial, agência etc. são exatamente os estabelecimentos formais objeto de inscrição nos cadastros municipais, razão pela qual o art. 4º permite concluir que não necessariamente o estabelecimento prestador de determinado serviço coincide com o estabelecimento formal (inscrição no cadastro municipal) através do qual é emitida a nota fiscal referente àquela prestação de serviço.

Seguindo essa lógica, poder-se-ia afirmar que o estabelecimento, entendido de acordo com o art. 4º da LC 116/03, seria qualquer local onde reunidos os meios necessários para a prestação de cada serviço.

De acordo com essa interpretação, o ISS poderia ser considerado devido no local da prestação mesmo no caso de sujeição à regra geral, visto que o estabelecimento prestador, caracterizado com base no art. 4º, poderia, em alguns casos, se confundir com o local da prestação.

Essa é a linha adotada por diversos Municípios, e utilizada como fundamento para a cobrança do ISS com relação a serviços prestados em seus territórios, por prestadores ali não estabelecidos, ainda que não compreendidos nas exceções previstas nos incisos e parágrafos do art. 3º da LC 116/03.

do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista;

da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista;

do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista;

de cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, no caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa;

de cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada, no caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista; e do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Não obstante o exposto, o Superior Tribunal de Justiça já definiu que, como regra geral, o ISS deve-se considerar devido no local do estabelecimento prestador, em linha com o caput do art. 3º, da LC 116/03, que se excepciona apenas nas hipóteses previstas nos incisos e parágrafos do próprio art. 3º:

“(...) 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003). (...)”

(STJ, Primeira Seção, Resp 1117121/SP, Rel. Eliana Calmon, DJe de 14.10.2009 – Ementa)

“Com a edição da Lei Complementar 116/2003 houve alteração de entendimento em relação ao local de recolhimento do ISS sobre os serviços prestados, porque foi profundamente alterado o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pelo novo diploma que, atendendo à reivindicação dos contribuintes, consignou o lugar da sede da empresa como o local de recolhimento do ISS. Entretanto, em relação à construção civil abriu uma exceção para considerar, como antes, o local da prestação do serviço, como deixa claro o teor do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003:

(...)

Assim, a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras:

1ª) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

2ª) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.

Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação);

3ª) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.”

(STJ, Primeira Seção, Resp 1117121/SP, Rel. Eliana Calmon, DJe de 14.10.2009 – Excerto do voto vencedor da relatora)

Cumpra esclarecer que a decisão acima transcrita foi proferida sob o rito dos recursos repetitivos, com fundamento no art. 543-C do Código de Processo Civil, o que impõe a aplicação do mesmo entendimento em casos análogos, conforme demonstra o acórdão abaixo:

“TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.117.121/SP, Min. Eliana Calmon, DJe de 29.10.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço.

2. In casu, verifica-se que a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados e locação de equipamentos de informática) é o fato gerador, ocorrido sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço.

3. Agravo Regimental não provido.”

(STJ, Segunda Turma, AgRg no Resp 1280592/MG, Rel. Herman Benjamin, DJe de 12.04.2012)

Ainda nesse contexto, cabe esclarecer que o Supremo Tribunal Federal já afastou a existência de repercussão geral com relação ao tema, sob o fundamento de que se trata de questão infraconstitucional, o que reforça o entendimento adotado pelo STJ, enquanto tribunal competente pela palavra final em matéria infraconstitucional:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REPERCUSSÃO GERAL REJEITADA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. 1. A competência para a tributação do ISS é matéria infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada. (...)”

(STF, Primeira Turma, AI AgR 843914/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 01.12.2011)

Não obstante o exposto, tal orientação não é seguida por grande parte dos Municípios, que acaba oscilando entre uma e outra linha interpretativa, conforme a solução lhe seja ou não favorável.

Somando-se a tal circunstância a dificuldade de definição do local da prestação no caso dos serviços *offshore*, resta majorado o problema concernente à identificação da competência municipal, sendo cada vez mais frequentes os casos de dupla ou até tripla cobrança imposta a um mesmo serviço.

A partir das entrevistas, foram ouvidas reclamações de diferentes agentes e sugestões de critérios para a delimitação de competência nas atividades *offshore*.

4 DESENVOLVIMENTO DE MODELO TEÓRICO

4.1 OBJETIVOS

Esta etapa objetivou apresentar, detalhadamente, a estrutura e as análises realizadas no modelo teórico quantitativo, cujos resultados serviram como referência para o desenvolvimento dos Estudos de Caso especificados na Chamada Pública.

O modelo teórico é capaz de evidenciar, de maneira clara e visual, os efeitos da tributação atual sobre o fornecimento local de bens e serviços para a indústria de Petróleo e Gás, comparativamente ao fornecimento estrangeiro.

Para isso, o modelo simula o impacto teórico e geral da tributação a partir das variáveis de entrada definidas, assim como a influência de cada variável sob as diversas configurações de transação, em função do tipo de insumo, do regime tributário ao qual está sujeito, dos Estados de origem e destino, do elo de fornecimento da cadeia, entre outros fatores.

O modelo teórico quantitativo deve, portanto, determinar:

- As principais variáveis quantitativas do impacto da tributação incidente conjugada aos regimes aduaneiros especiais e benefícios fiscais aplicáveis à cadeia de fornecimento de Petróleo e Gás;
- Os tipos de impacto resultantes da tributação;
- A dimensão teórica do efeito de cada parâmetro sobre o impacto total;
- O grau de influência da aplicação de regimes aduaneiros especiais, em particular o REPETRO; e
- A distribuição dos impactos entre os diversos elos da cadeia de fornecimento até a concessionária.

4.2 DESCRIÇÃO E METODOLOGIA DO MODELO TEÓRICO

O primeiro passo para o desenvolvimento do modelo teórico quantitativo é definir como ele será estruturado, de modo a atender os objetivos mencionados anteriormente. Para isso, forma definidas as premissas-chave do caso base, que serviram como referência para os Estudos de Caso.

4.2.1 Definições do modelo e premissas-chave

Dado que o objetivo do modelo teórico é estabelecer uma comparação quantitativa entre o fornecedor local e o fornecedor estrangeiro, exclusivamente sob a ótica da tributação das operações praticadas por eles no setor, ele teve foco nos resultados das operações de compra e venda em cada elo da cadeia de fornecimento, uma vez que a incidência de tributos e/ou aplicação de benefícios ocorre nessas transações.

Não foram contempladas pelo modelo, portanto, características não relacionadas puramente ao aspecto tributário, como, por exemplo, variação cambial, exigências de conteúdo local e participação de mercado dos agentes envolvidos.

Além disso, considerou-se que cada elo da cadeia de suprimentos local possui um equivalente estrangeiro que apresenta as mesmas condições de produção – custos de provisionamento, eficiência operacional, qualidade do produto final, despesas administrativas, entre outros – de modo que o único fator de diferenciação entre o fornecedor local e o par estrangeiro seja o impacto da tributação brasileira sobre as operações por eles praticadas no Setor de Petróleo e Gás.

Considerou-se, portanto, o preço do bem ou serviço, líquido de impostos ou benefícios fiscais, como sendo o mesmo, tanto para o fornecedor local quanto para o fornecedor no exterior¹³².

Admitiu-se, também, que todas as operações realizadas na cadeia de fornecimento estrangeira são integralmente desoneradas de tributos do país de origem quando destinadas à exportação de bens e serviços para o Brasil¹³³.

Logo, o impacto teórico em cada elo da cadeia é definido pela razão entre o valor total dos custos adicionais sobre a produção local devido à tributação do setor e o preço líquido de venda oferecido pelo competidor no exterior.

A fim de abranger os Casos 1 a 4 da Chamada Pública, o modelo analisa quatro níveis da cadeia de fornecimento: concessionária, fornecedor direto, subfornecedor direto e subfornecedor indireto.

Assim, os impactos em cada elo são calculados comparativamente à posição do par estrangeiro na cadeia e de forma holística, avaliando a cadeia como um todo, como mostra a figura a seguir.

¹³² Considera-se que o preço líquido do bem no exterior é o preço CIF (Cost, Insurance and Freight), que inclui o frete de importação do bem estrangeiro.

¹³³ Avaliamos que essa premissa reflete a posição do sistema tributário da maioria dos países a partir dos quais compradores da cadeia local adquirem equipamentos atualmente.

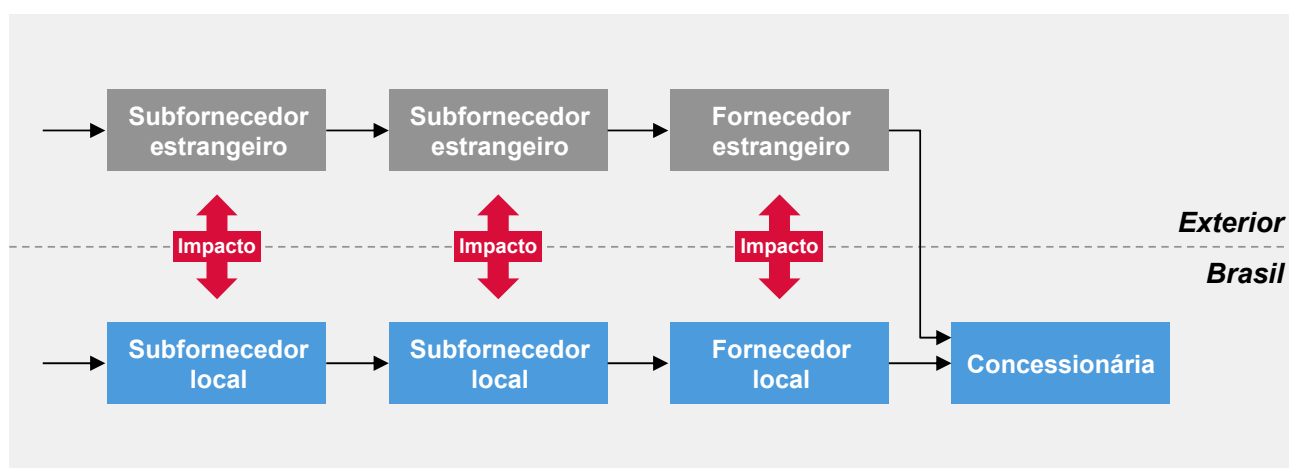


Figura - Esquema da cadeia de fornecimento utilizada no modelo teórico quantitativo

4.2.2 Variáveis de entrada

As variáveis de entrada do modelo foram definidas de modo a englobar as principais particularidades das regras da tributação brasileira no Setor de Petróleo e Gás.

Desse modo, foram consideradas onze variáveis de entrada principais, apresentadas a seguir, a partir das quais serão feitos os cálculos do modelo teórico quantitativo.

- **Regime tributário aplicado na transação:** o tipo de regime utilizado – tributação padrão na importação, tributação local padrão, REPETRO, outros regimes aduaneiros especiais, benefícios fiscais do Rio de Janeiro e São Paulo – tanto nas operações de compra quanto nas operações de venda de um bem ou serviço determina os tributos que incidem na transação e a sua natureza federal, estadual ou municipal.
- **Tipo de bem:** a partir dos itens listados na Chamada Pública, é possível definir as alíquotas a serem aplicadas, assim como considerar benefícios fiscais específicos. Devido à ampla gama de situações específicas para cada tipo de bem, foram adotadas as alíquotas mais utilizadas como referência, conforme explicado na etapa seguinte.
- **Alíquotas dos tributos incidentes:** uma vez definido o regime tributário aplicado na transação e o tipo de bem, é possível estabelecer a magnitude dos tributos aplicados.
- Tendo em vista que, dentro de um mesmo regime, as alíquotas desses tributos variam conforme a natureza do bem ou serviço, optou-se por deixar a maior parte das alíquotas como variáveis de entrada do modelo, ao invés de valores fixos. Assim, para cada caso analisado, verificam-se por meio das Tabelas de Incidência de cada imposto as alíquotas correspondentes e inserem-se os valores diretamente no modelo teórico.

- **Estado de Origem e Estado de Destino:** a combinação das duas variáveis é fundamental para a determinação da alíquota do ICMS a ser aplicada. As operações internas são refletidas pela equivalência entre Estado de origem e de destino. Na origem, considera-se também a opção “Exterior”, quando é realizada uma importação de bens e serviços.
- **Sistema cumulativo vs. não-cumulativo:** essa variável determina se a empresa tem direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS acumulados na compra de insumos (regime não cumulativo) ou assume diretamente os tributos sem direito a crédito (regime cumulativo). No regime cumulativo, as alíquotas são menores.
- **Fração de venda no mercado interno:** essa variável é determinante no cálculo do impacto direto dos créditos não aproveitados, uma vez que a distribuição de receita entre o mercado local e estrangeiro afeta diretamente a volume de créditos (sobretudo os estaduais, mas também os federais) que podem ser aproveitados pela empresa.
- **Valor agregado, em percentual sobre o preço líquido de venda:** o valor agregado determina a razão entre o preço líquido de compra e o preço líquido de venda. Essa razão, combinada à fração de venda no mercado interno, define o saldo de créditos obtidos na compra em relação aos créditos aproveitados na venda. Ademais, a partir do valor agregado, calcula-se o preço líquido de compra de um elo, o que define, consequentemente, o preço líquido de venda do elo anterior.
- **Aproveitamento de tributos federais creditáveis, em percentual:** caso o saldo de créditos federais após a transação seja positivo, essa variável de entrada estabelece a fração desse saldo que ainda pode ser descontada pelo elo da cadeia por meio de compensações com o Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos.
- **Custo de capital, em percentual por mês:** aliado ao prazo de compensação de créditos, o custo de capital da empresa é utilizado para avaliar o impacto financeiro devido ao dispêndio adicional de capital de giro para cobrir os tributos creditáveis no período entre a compra e a venda do insumo.
- **Prazo de compensação dos créditos, em meses:** como descrito no item anterior, o prazo de compensação dos créditos multiplicado pelo custo de capital por mês serve para avaliar o impacto financeiro sobre o elo da cadeia de fornecimento.
- **Frete sobre o preço líquido de compra, em percentual:** especialmente relevante nas operações de importação, o valor do frete é utilizado para estimar o efeito do AFRMM sobre o impacto total.

Para o funcionamento completo do modelo teórico, as variáveis de entrada devem ser definidas para cada um dos elos da cadeia, tendo em vista que o impacto em cada elo em particular depende da configuração das transações sobre a cadeia como um todo.

4.2.3 Metodologia de cálculo

Com base nas variáveis de entrada, o modelo teórico calcula os tributos incidentes nas operações de cada elo da cadeia. Para avaliar o impacto de cada elo, focamos em um primeiro momento nas operações de compra e venda desse elo, como mostra a figura a seguir.

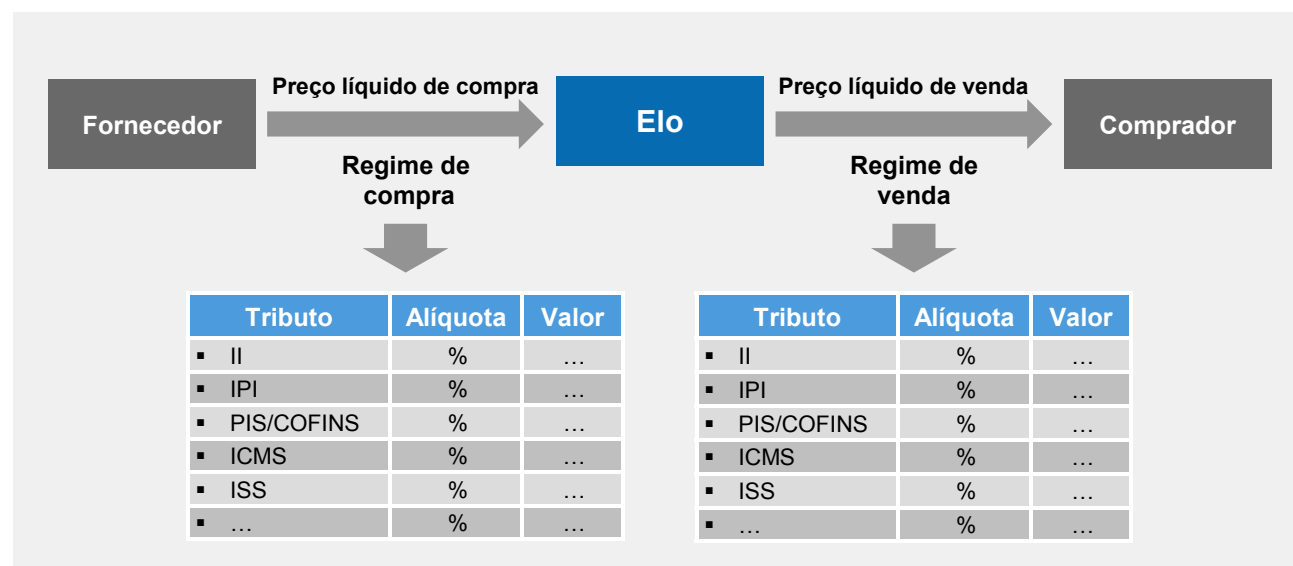


Figura - Esquema da metodologia de cálculo dos tributos de uma transação em um dos elos da cadeia

Como descrito nas variáveis de entrada, os tributos incidentes dependem do regime de compra e de venda, da alíquota desses tributos e do valor agregado.

As alíquotas são definidas em parte pelo tipo de bem, mas também podem ser inseridas manualmente no modelo, após análise da natureza do bem ou serviço por meio das Tabelas de Incidência de tributos correspondentes.

Por sua vez, o ICMS é calculado automaticamente pelo modelo, uma vez definidos o bem, o Estado de Origem (ou exterior) e o Estado de Destino.

O impacto devido à tributação foi categorizado em dois grupos principais: o impacto dos créditos não aproveitados, que avalia a capacidade de aproveitamento dos créditos acumulados diretamente pelo elo e indiretamente pelos elos à jusante; e o impacto financeiro, que aponta o efeito do aumento de caixa da empresa necessário para cobrir as despesas, mesmo que recuperáveis, com a tributação do Setor de Petróleo e Gás.

4.2.3.1 Impacto dos créditos não aproveitados

A partir do cálculo dos tributos em cada transação, o modelo estima o saldo entre os créditos acumulados na operação de compra e os créditos aproveitados na operação de venda (ou aproveitados por compensação com tributos diretos, como é o caso da utilização de créditos de IPI, PIS e COFINS para compensação com o IRPJ e CSLL).

Note-se que os créditos são de duas naturezas distintas e independentes: federais (particularmente, créditos obtidos na cobrança do IPI, PIS e COFINS) e estaduais (créditos obtidos nas compras sujeitas ao ICMS). Créditos de natureza federal não podem ser utilizados para a compensação com tributos estaduais, nem créditos estaduais podem ser aproveitados em tributos federais.

Os créditos acumulados na compra provêm diretamente do cálculo dos tributos cobrados nessa transação. A base de cálculo do ICMS em regimes de compra local e *drawback* integrado é calculada como a soma do preço líquido de compra e do próprio ICMS (cálculo por dentro). Em suma, o valor do ICMS na transação de compra é calculado através da seguinte fórmula:

$$CréditoICMS_{compra} = \frac{ICMS_{compra}}{1 - ICMS_{compra}} \times PLC$$

Na fórmula, PLC é o preço líquido de compra e $ICMS_{compra}$ é a alíquota do ICMS na operação de compra.

Os tributos debitáveis na venda dentro da cadeia de fornecimento estudada serão:

$$DébitoICMS_{venda} = \frac{ICMS_{venda}}{1 - ICMS_{venda}} \times PLV$$

Por outro lado, os créditos aproveitados na venda dependem não apenas do cálculo dos tributos da operação de venda, mas também da fração de venda local e da capacidade de aproveitamento de créditos federais e estaduais fora dessa transação.

Isso ocorre porque, para aproveitar os créditos na compra de equipamento na cadeia de E&P, deve-se considerar o saldo de tributos debitáveis, caso restantes, nas vendas locais, já que as operações de venda praticadas mediante exportação ficta não se sujeitam à incidência do imposto.

Logo, a sobra de créditos acumulados, resultante do desconto do valor dos créditos de ICMS apropriados na compra local pelo valor dos créditos de ICMS aproveitados na operação de venda local, já é obtida pela fórmula:

$$DébitoICMS_{venda-local} = \left(\frac{ICMS_{venda-local}}{1 - ICMS_{venda-local}} \times PLV - \frac{ICMS_{compra}}{1 - ICMS_{compra}} \times PLC \right) \times \frac{VL}{(1 - VL)}$$

PLV é o preço líquido de venda, PLC é o preço líquido de compra, $ICMS_{compra}$ é a alíquota do ICMS na compra, $ICMS_{venda-local}$ é a alíquota do ICMS na venda local e VL é a fração de venda local.

A fração de venda local determina a proporção dos produtos vendidos que tem incidência de tributos potencialmente creditáveis, uma vez que a fração restante de venda (em regra, via exportação ficta) não tem incidência de tributos e, portanto, não gera aproveitamento de créditos.

O total de tributos debitáveis será, portanto:

$$DébitoICMS_{total} = DébitoICMS_{venda} + DébitoICMS_{venda-local}$$

Finalmente, o saldo dos créditos após a venda ao elo seguinte é calculado pela diferença entre os créditos acumulados na compra e os créditos aproveitados na venda.

$$SaldoICMS = CréditoICMS_{compra} - DébitoICMS_{venda}$$

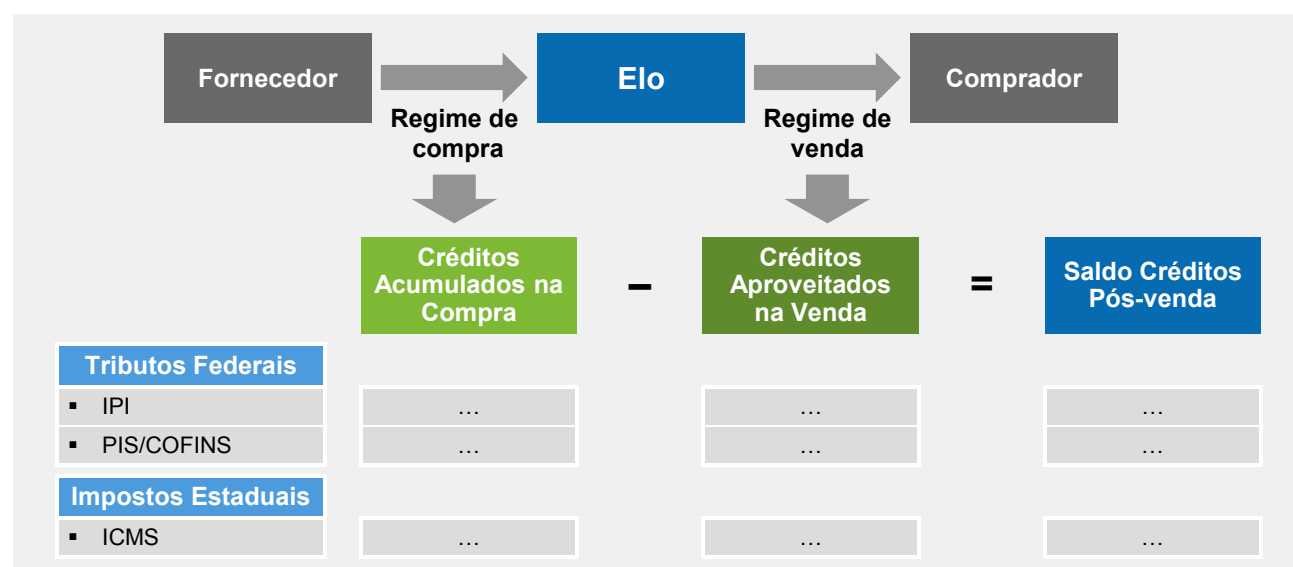


Figura - Cálculo dos créditos de uma transação em um dos elos da cadeia

Adicionalmente, é necessário considerar o volume de créditos não aproveitados pelo elo seguinte da cadeia – o elo comprador indicado na figura a seguir – uma vez que a incapacidade do elo seguinte de aproveitar os créditos onerados pela compra de um fornecedor local afeta a sua decisão de compra.

Logo, considera-se que o elo analisado, que fornece ao comprador, também arca com o ônus do crédito não aproveitado.

A soma do saldo de créditos pós-venda e os créditos não aproveitados pelo comprador constitui o valor total da oneração dos créditos sobre este elo da cadeia.

Esse valor, dividido pelo preço líquido de venda do bem ou serviço, é definido como o impacto da tributação proveniente dos créditos não aproveitados (estaduais e federais).

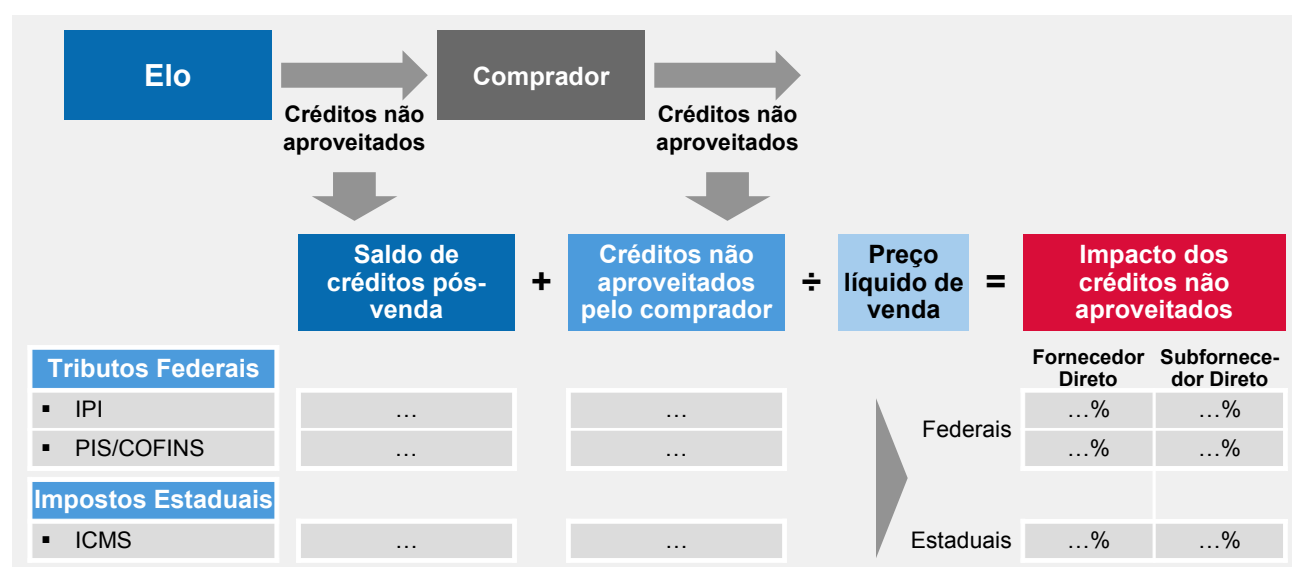


Figura - Cálculo do impacto dos créditos não aproveitados de um dos elos da cadeia

4.2.3.2 Impacto financeiro

O impacto financeiro é definido como o impacto derivado do capital de giro adicional que deve ser injetado nas transações devido à incidência de tributos.

Os parâmetros de cálculo desse impacto são o total de tributos incidentes na compra, o custo de capital da empresa e o prazo entre o pagamento da tributação na compra e a compensação na venda, utilizando como referência o preço líquido de venda. Portanto, o impacto financeiro é calculado pela fórmula:

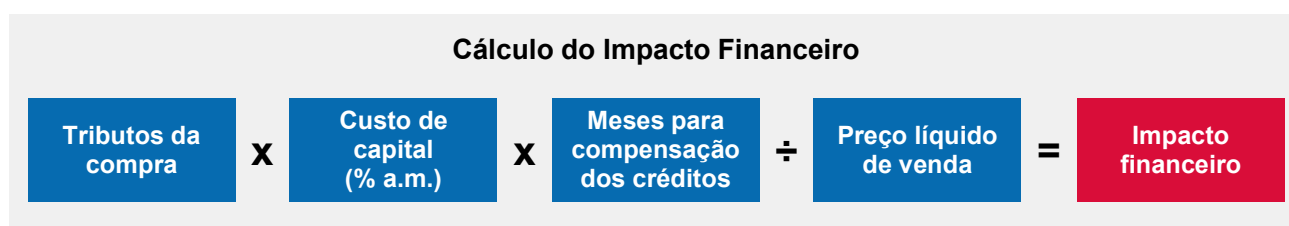


Figura - Cálculo do impacto financeiro de um dos elos da cadeia

Desta forma, o impacto total da tributação do setor sobre cada elo da cadeia é composto pela soma do impacto dos créditos não aproveitados com o impacto financeiro de tal tributação.

4.2.4 Análises e resultados esperados

A partir da metodologia de cálculo detalhada anteriormente, é possível realizar uma série de análises para avaliar a influência das variáveis críticas sobre o impacto total e a robustez dos resultados fornecidos pelo modelo.

Para isso, o modelo teórico calcula o impacto total da tributação associada ao Setor de Petróleo e Gás para diversos cenários, simultaneamente, por meio de tabelas e gráficos de sensibilidade.

Tais análises permitem visualizar com mais clareza quais são as variáveis de entrada com maior influência no impacto da tributação, quais são os cenários ótimos e as faixas de transição, como o impacto está distribuído entre os elos da cadeia de suprimentos, além de garantir a consistência do modelo teórico.

Escolhemos quatro modos de apresentação dos resultados que ilustram claramente as análises propostas: o gráfico tornado, a tabela de sensibilidade, as curvas de sensibilidade e a distribuição do tipo de impacto para cada elo da cadeia envolvido no caso.

A análise gráfica dos impactos por tipo e por elo da cadeia fornece uma visão mais ampla da distribuição do impacto na cadeia de fornecimento, assim como a origem dos impactos mais relevantes em cada elo.

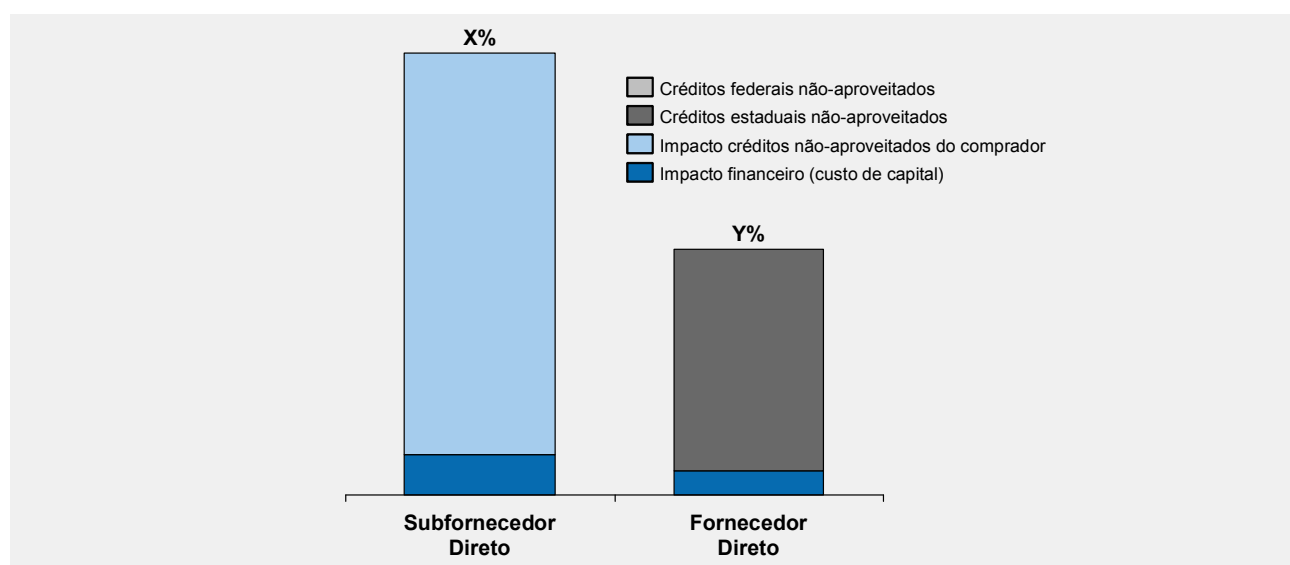


Figura - Exemplo ilustrativo de análise de resultados ao longo da cadeia de fornecimento

O gráfico tornado é utilizado para evidenciar, para um determinado elo da cadeia, a magnitude da influência de cada variável crítica isoladamente em relação ao impacto total.

Desse modo, é possível identificar, além do impacto do caso base, a amplitude de variação desse impacto caso uma das variáveis seja alterada. Isso permite classificar a importância de cada variável crítica no modelo teórico.

Os valores limítrofes das variáveis no gráfico tornado são estabelecidos de acordo com a percepção razoável de variação de cada parâmetro no contexto do caso. Por exemplo, é plausível admitir uma variação no custo de capital ao mês entre 1% e 3%. Para tal variação, mantidos os demais parâmetros constantes, obtém-se a potencial variação do impacto total devido unicamente ao custo de capital.

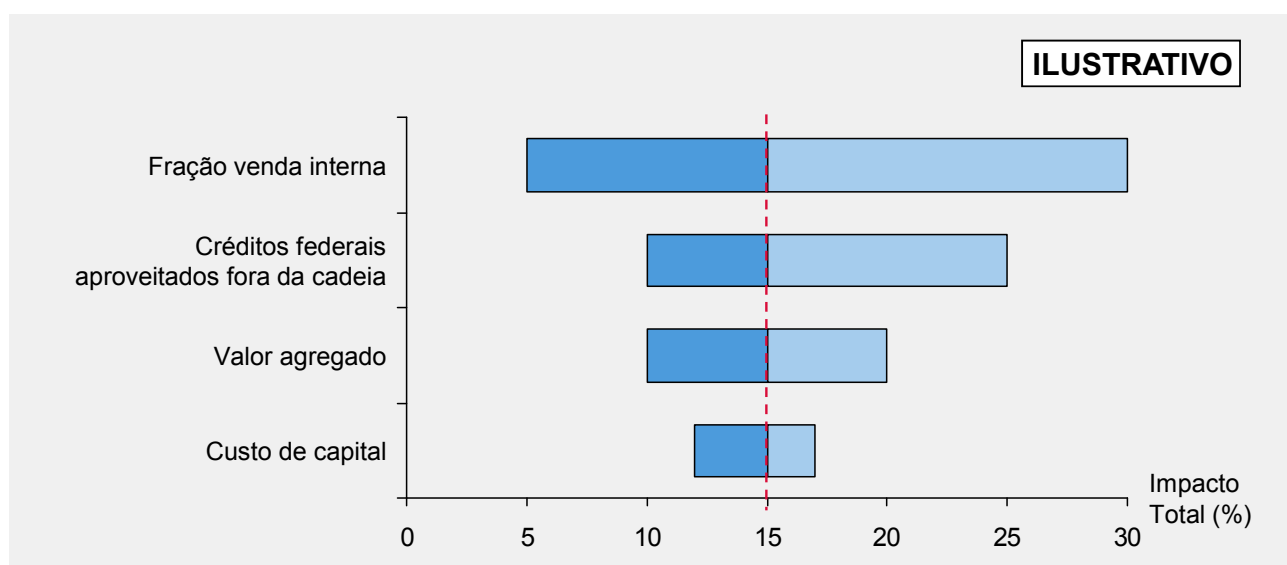


Figura – Exemplo ilustrativo de análise de resultados por meio de gráfico tornado

Para analisar o impacto sob a combinação de duas variáveis críticas, utilizam-se as tabelas e as curvas de sensibilidade.

Tais análises permitem verificar a robustez e coerência dos resultados, já que é possível visualizar em uma mesma figura uma combinação de cenários e os casos extremos. A tabela de sensibilidade é particularmente utilizada para identificar as regiões limítrofes de resultados para combinações de duas variáveis.

Por exemplo, dada a tabela ilustrativa a seguir, caso fosse estabelecido um limite de impacto de 10% para o qual a compra de um equipamento local seria aceitável em comparação com um equivalente estrangeiro, é possível identificar na tabela as múltiplas combinações de fração local e valor agregado que atendem a esse requisito.

Nesse contexto, um valor agregado de 70% já compensaria a ausência de venda local, enquanto que, se o elo vendesse metade do seu faturamento no mercado interno, o limite de 10% de impacto nunca seria atingido, independentemente do valor agregado ao produto.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local do Fornecedor Direto (%)											
Valor Agregado pelo Fornecedor Direto	4.2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	14.7%	13.8%	12.7%	11.3%	9.4%	6.7%	2.8%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	10%	14.7%	13.6%	12.1%	10.3%	7.8%	4.3%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	20%	14.7%	13.2%	11.4%	9.0%	5.8%	1.3%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	30%	14.7%	12.8%	10.4%	7.3%	3.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	40%	14.7%	12.2%	9.1%	5.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	50%	14.7%	11.4%	7.3%	2.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	60%	14.7%	10.2%	4.6%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	70%	14.7%	8.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	80%	14.7%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	90%	14.7%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	99%	14.7%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%

Figura – Exemplo ilustrativo de análise de resultados por meio de tabela de sensibilidade

Similarmente, as curvas de sensibilidade expressam de maneira gráfica as curvas de impacto em função das variáveis de entrada, facilitando a visualização de relações de proporcionalidade entre as variáveis de entrada e saída.

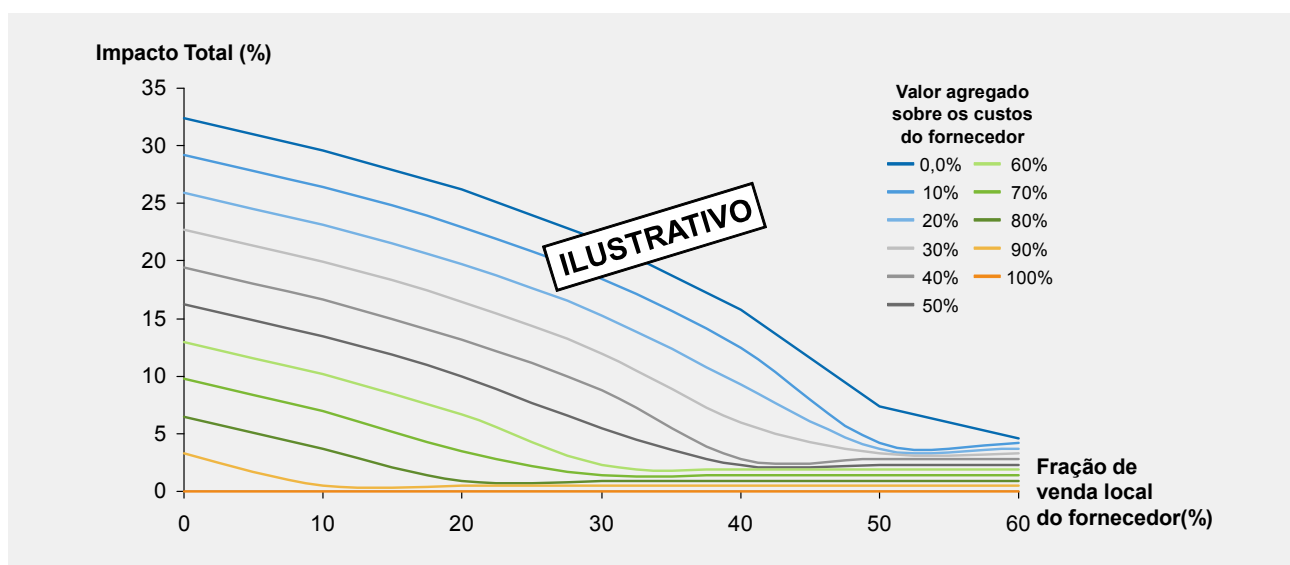


Figura – Exemplo ilustrativo de análise de resultados por meio de curvas de sensibilidade

Em conjunto, as análises dos resultados do modelo teórico quantitativo permitem identificar as variáveis críticas para o impacto em cada caso, os tipos de impactos mais relevantes, a distribuição dos impactos ao longo da cadeia e, portanto, a real perda de competitividade das empresas locais em comparação com as empresas estrangeiras, considerando unicamente a tributação brasileira atual sobre as operações praticadas no Setor de Petróleo e Gás.

5 APLICAÇÃO DO DESCRITIVO TEÓRICO AOS ESTUDOS DE CASO

Explicitadas as características teóricas gerais da tributação do setor, bem como a metodologia utilizada no desenvolvimento do Modelo Teórico, cumpre passar à análise dos estudos de caso propostos pela Chamada Pública, os quais evidenciam operações bastante recorrentes no setor e refletem os principais focos de preocupação quanto ao impacto da tributação brasileira sobre os produtos fornecidos localmente em comparação com os importados, no Setor de Petróleo e Gás.

Antes dos casos propriamente ditos, importa listar os bens que, de acordo com a Chamada Pública, deverão ser utilizados como referência para a aferição quantitativa do impacto da tributação sobre a competitividade do fornecimento local.

Embora ainda sujeita ao detalhamento das especificações técnicas dos bens, as quais serão obtidas através das entrevistas aos agentes do setor e permitirão uma melhor individualização da classificação fiscal de cada um desses bens, elaboramos uma tabela teórica, a servir de base para indicação da classificação fiscal dos bens listados na Chamada Pública, assim como das correspondentes alíquotas aplicáveis a tais classificações fiscais na TEC e na TIPI.

Tabela - Classificação fiscal e alíquotas para os bens listados na chamada pública

Descrição do bem	Classificação Fiscal (NCM)	Alíquota do II	Alíquota do IPI
Árvore de natal	8481.80.99	14%	5%
Manifold	8481.80.93	14%	5%
Umbilicais	3917.39	16%	5%
Válvulas	8481.80	14% ou 18% (dependendo das especificidades da válvula. No modelo teórico, consideramos 14%)	4%, 5% ou 12% (dependendo das especificidades da válvula. No modelo teórico, consideramos 5%)
Bombas	8413 ou 8414	14% ou 18% (dependendo das especificidades da bomba. No modelo teórico, consideramos 14%)	0%, 4% ou 5% (dependendo das especificidades da bomba. No modelo teórico, consideramos 5%)
Transformadores	8504	14% ou 18% (dependendo das especificidades do transformador. No modelo teórico, consideramos 14%)	5%, 10% ou 20% (dependendo das especificidades do transformador. No modelo teórico, consideramos 10%)
Tubos	7304, 7305 ou 7306	14% ou 16% (dependendo das especificidades do tubo. No modelo teórico, consideramos 16%)	0% ou 5% (dependendo das especificidades do tubo. No modelo teórico, consideramos 5%)

Além disso, foi definido que, para esta etapa preliminar do trabalho, correspondente ao panorama geral da tributação, apenas as legislações do Estado do Rio de Janeiro e do Estado de São Paulo seriam utilizadas como referência, a fim de que fossem submetidas a uma análise mais detida, inclusive com a identificação de eventuais tratamentos tributários diferenciados aplicáveis aos bens acima listados.

No decorrer do estudo, a partir das informações obtidas através das entrevistas, foram definidos os outros Estados que passaram a ser contemplados na análise, de modo que tivessem sua legislação analisada, assim como os aspectos práticos delas decorrentes.

Feito tal esclarecimento, cumpre destacar que o Decreto 41.142/08, do Estado do Rio de Janeiro, que internalizou as previsões do Convênio ICMS 130/07, concedeu isenção do ICMS para as operações internas (e as interestaduais em que o Rio de Janeiro é o Estado de origem), antecedentes à exportação ficta, praticadas com: (a) equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças e mercadorias, utilizadas como insumos na construção e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, bem como suas unidades modulares a serem processadas, industrializadas ou montadas em unidades industriais, (b) cascos e módulos, quando utilizados como insumos na construção, reparo e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, e (c) bens amparados pelo regime de *drawback* com suspensão com relação aos tributos federais.

Tal previsão é bastante ampla, de modo que, à primeira vista, poderia alcançar toda a cadeia de fornecimento, desde que interna no Rio de Janeiro ou proveniente do Rio de Janeiro e destinada à integração em outro Estado.

No entanto, a partir dos mecanismos de controle previstos no próprio Decreto¹³⁴, pode-se entender que a isenção seria aplicada apenas às compras realizadas por beneficiários do REPETRO – já que um desses mecanismos é o sistema de controle informatizado exigido pela Receita Federal para o controle da movimentação dos bens submetidos ao regime – podendo não alcançar as operações anteriores da cadeia, ou as operações referentes à cadeia de fornecimento para a produção de bens não repetráveis.

Além disso, com base no Convênio ICMS 52/91, internalizado pela legislação do Estado do Rio de Janeiro¹³⁵, as operações internas nesse Estado com árvore de natal, algumas válvulas (como há vários tipos, consideramos como regra a sujeição a esse benefício), algumas bombas (como são poucos tipos, consideramos como regra a não sujeição a esse benefício), alguns transformadores (como são poucos tipos, consideramos como regra a não sujeição a esse benefício) e manifolds, gozam de redução da base de cálculo do ICMS, de forma que a carga do imposto corresponda a 8,8%.

¹³⁴ Em especial, a condição prevista no art. 8º, II, do referido Decreto 41.142/08.

¹³⁵ Decreto 36.297/04.

E, ainda, por força do Decreto 37.188/05 – que não possui fundamento em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ – aplica-se crédito presumido¹³⁶ igual ao valor do débito, gerando o efeito prático de zerar a tributação do ICMS nas operações de saída interestadual em que o Rio de Janeiro é o Estado de origem, com umbilicais, árvores de natal e manifolds.

No que se refere ao Estado de São Paulo, o Decreto 53.574/08, que internalizou as previsões do Convênio ICMS 130/07, reduziu a alíquota do ICMS – para 7,5% (com direito a crédito) ou 3% (sem direito a crédito) – nas operações internas e nas interestaduais em que São Paulo é o Estado de origem, praticadas entre subfornecedor direto e fornecedor direto, nos casos em que a saída do fornecedor direto é praticada através de exportação ficta, com: (a) equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças e mercadorias, utilizadas como insumos na construção e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, bem como suas unidades modulares a serem processadas, industrializadas ou montadas em unidades industriais, (b) cascos e módulos, quando utilizados como insumos na construção, reparo e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, e (c) bens amparados pelo regime de *drawback* com suspensão com relação aos tributos federais.

Adicionalmente, para a simulação dos casos no modelo teórico, foram utilizadas premissas para caracterizar os elos quanto ao valor agregado aos produtos e à distribuição de vendas no mercado interno versus exportação.

Tais premissas foram baseadas na experiência do consórcio em projetos no Setor de Petróleo e Gás, além de pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas com produtores de equipamentos e serviços para o setor, para o estudo de competitividade para a ONIP, liderado pela Booz & Company.

Superados tais esclarecimentos preliminares, que serviram de *input* para o Modelo Teórico, passemos à análise dos Estudos de Caso.

¹³⁶ O benefício fiscal de crédito presumido consiste em uma autorização normativa para a apropriação de determinado montante de créditos, independentemente da efetiva apuração dos créditos a que o contribuinte teria direito em função do tratamento normal das operações praticadas. O crédito presumido pode, a depender da previsão normativa, somar-se aos créditos efetivos (reais) ou imputar o estorno desses.

5.1 CASO 1

5.1.1 Descrição do caso e premissas-chave

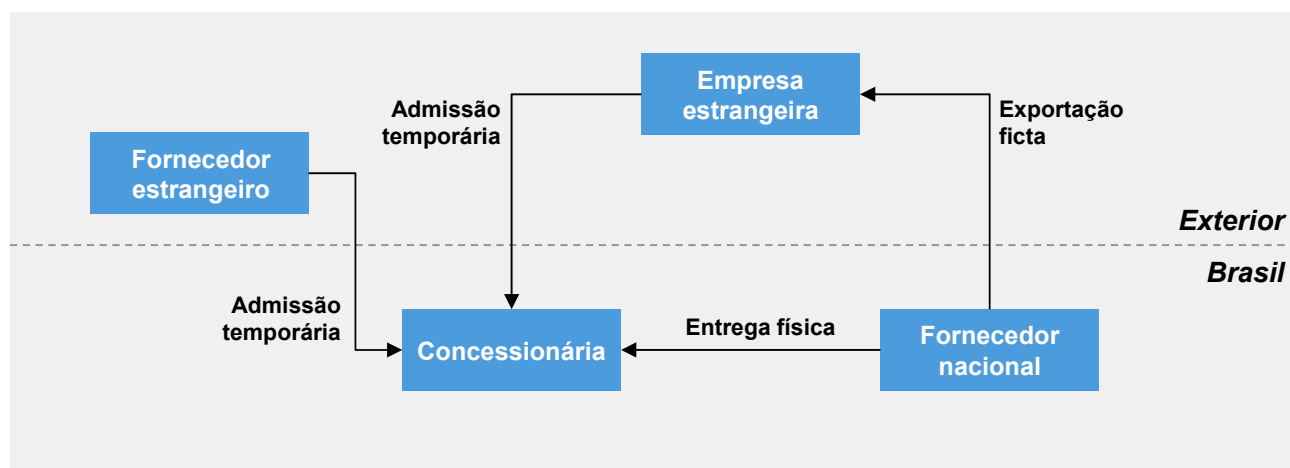


Figura – Esquema do caso 1

O Caso 1 tem o seu enfoque voltado para o fornecedor direto beneficiário do REPETRO, comparando-se a tributação incidente sobre a venda do seu produto, quando importado ou quando fornecido localmente.

A comparação entre os casos 1a e 1b, por sua vez, refere-se à localização do fornecedor nacional no mesmo Estado ou em Estado distinto daquele onde instalada a concessionária. Ou seja, pretende-se investigar se há impacto tributário nas transferências interestaduais de produtos pelos fornecedores às concessionárias.

A cadeia de fornecimento local será comparada à cadeia equivalente no exterior, em que o fornecedor estrangeiro vende o equipamento por meio do regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO. Investigaremos os casos para cada tipo de bem mencionado nestes itens na Chamada Pública, a saber: árvore de natal, manifold e umbilical.

No esquema acima, a importação do bem estrangeiro por admissão temporária, no âmbito do REPETRO, estaria sujeita à suspensão dos tributos federais e, em âmbito estadual, observaria a disciplina do Convênio ICMS 130/07, podendo se sujeitar à isenção (caso a concessionária esteja estabelecida no Estado do RJ, por exemplo) ou à alíquota de 1,5% (caso ela esteja no Estado de SP, por exemplo), sendo o bem destinado às atividades de exploração; ou à alíquota de 7,5% (com direito ao crédito) ou 3% (sem direito ao crédito), caso o bem seja destinado às atividades de produção.

No que se refere ao fornecimento local, seria aplicado o regime de exportação ficta, com venda à empresa estrangeira e entrega física à concessionária no Brasil.

Tal operação, no Caso 1a, em que o fornecedor local estaria estabelecido no mesmo Estado da concessionária, não se sujeitaria, em regra, a qualquer incidência, sendo tratada como uma efetiva exportação.

Nos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, particularmente, existe previsão expressa de desoneração dessa operação, quando interna ou interestadual com origem nesses Estados.

De qualquer forma, o modo como a legislação vem sendo aplicada na prática será apurado através das entrevistas, tanto com relação a Rio de Janeiro e São Paulo, quanto no que se refere aos demais Estados onde atuam os agentes a serem entrevistados.

Por sua vez, o regime de admissão temporária a ser utilizado para a formalização da utilização do bem pela concessionária nas atividades típicas, seja de exploração ou produção, estará sujeito às exatas mesmas incidências aplicáveis ao bem importado.

Baseado nessa situação e na nossa experiência no setor, definimos as condições das variáveis do elo do fornecedor direto nacional.¹³⁷ Entretanto, devem-se analisar criticamente os valores médios utilizados para esses parâmetros, uma vez que existe heterogeneidade entre os agentes de um mesmo elo da cadeia.

- O produtor (fornecedor direto) efetua a compra de material localmente por meio do regime de *drawback* integrado, que é o mecanismo mais eficiente do ponto de vista tributário;
- O produtor realiza a venda do bem à concessionária via REPETRO por exportação ficta;
- O fabricante utiliza o regime não-cumulativo, tendo, portanto, direito aos créditos de PIS e COFINS incidentes na compra;
- O preço líquido de venda por exportação ficta é de 1000 (todas as operações são realizadas na mesma unidade monetária e a inflação no período entre a compra e a venda é desprezível);
- Todas as vendas do produtor nacional são efetuadas via exportação ficta;
- 50% do preço líquido de venda correspondem ao valor agregado ao produto, ou seja, 50% do preço líquido de venda correspondem ao preço líquido da compra de material do subfornecedor direto;

¹³⁷ É importante destacar que os percentuais de valor agregado e fração de venda interna para cada elo foram baseados em pesquisa da Fundação Getúlio Vargas com mais de quatrocentos produtores de equipamentos e serviços para o setor, realizada para o Estudo de Competitividade da Cadeia Produtiva Offshore, encomendado pela ONIP e conduzido pela Booz & Company.

- 100% dos tributos federais creditáveis restantes após a venda são aproveitados por meio de dedução do IRPJ e da CSLL;
- O custo de capital da empresa é de 2% ao mês;
- O prazo de recuperação dos créditos de compra é de 3 meses;
- O frete e o seguro estão inclusos no preço líquido de compra do subfornecedor direto.

5.1.2 Cálculo dos impactos

Como descrito na estrutura do modelo teórico, a primeira etapa do modelo é calcular os tributos incidentes nas transações de compra e venda do fornecedor direto. O esquema da transação na cadeia está mostrado na figura a seguir.

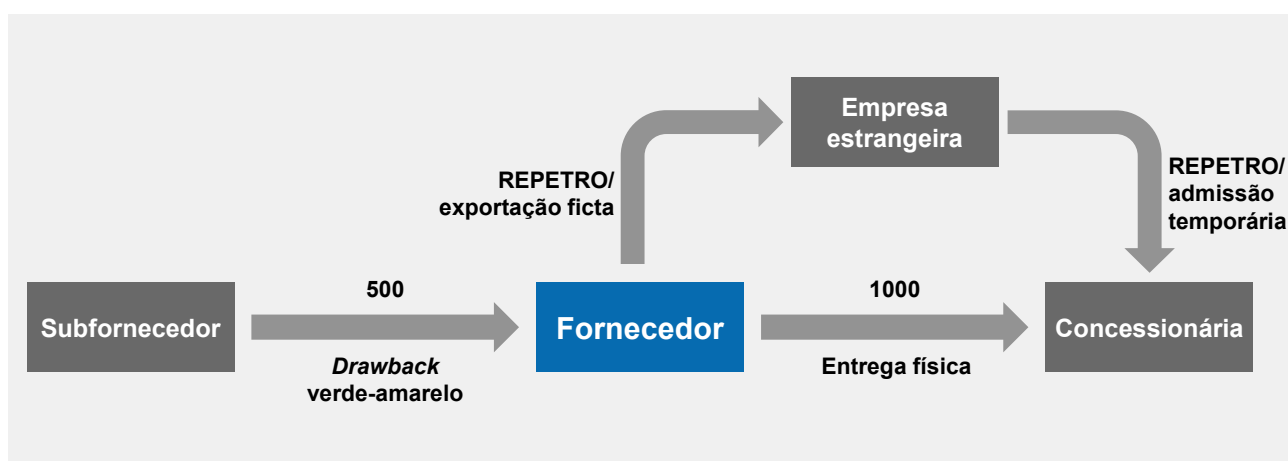


Figura - Esquema das transações do fornecedor direto na cadeia de fornecimento (caso 1)

Nas compras locais sob regime de *drawback* integrado, há suspensão do IPI, do PIS e da COFINS. Já o ICMS varia em função do tipo de bem e dos Estados de origem e destino.

No Estado do Rio de Janeiro, isentam-se de ICMS todas as operações internas e interestaduais com origem no RJ para beneficiários do REPETRO. Em operações interestaduais entre o Estado de São Paulo e Rio de Janeiro, o ICMS para todos os itens será de 3%.

Como, no caso de operações locais, o ICMS é isento, os itens do Caso 1a têm crédito nulo.

Substituindo pelos valores das alíquotas para cada tipo de bem, temos que o valor do ICMS nessa transação é:

Tabela - Valor do crédito de ICMS acumulado por tipo de bem, em unidade monetária (caso 1a e 1b)

Bens	Crédito ICMS - Caso 1a	Crédito ICMS - Caso 1b
Árvore de Natal, Manifold e Umbilical	0,00	15,46

Na venda via exportação ficta, há isenção do IPI, PIS, COFINS, ICMS¹³⁸ e AFRMM, logo não incidem tributos federais ou estaduais. Além disso, como definido nas premissas, o fornecedor direto não realiza vendas locais, ou seja, todos os produtos são vendidos via exportação ficta. Desse modo, o valor dos tributos debitáveis será nulo em ambos os Casos 1a e 1b.

Finalmente, o impacto dos créditos não aproveitados será a razão entre o saldo de créditos restantes e o preço líquido de venda. Nesse caso, então, o fornecedor direto não sofrerá impacto devido à isenção do ICMS em operações internas no RJ. Caso o fornecedor esteja localizado no Estado de São Paulo e a concessionária no Rio de Janeiro, o impacto será maior, de 1,55%, comparativamente a um fornecedor estrangeiro de mesmas características, devido ao não aproveitamento de créditos.

Tabela - Impacto dos créditos estaduais não aproveitados por tipo de bem (caso 1a e 1b)

Bens	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados - Caso 1a	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados - Caso 1b
Árvore de Natal, Manifold e Umbilical	0,00%	1,55%

138 Em nível teórico geral – que poderá ser ajustado, se for o caso, conforme o conteúdo das entrevistas a serem realizadas com os agentes do setor – pode-se afirmar a existência de maior risco prático de questionamento fiscal nas operações interestaduais com destino à exportação, independentemente de ser física ou ficta.

Isso porque os Estados de origem não possuem meios para confirmar a veracidade da destinação informada pelos contribuintes, razão pela qual não é incomum verificarmos situações em que os Estados levam em consideração a possibilidade de que o tratamento de determinada operação como uma exportação esteja eventualmente simulando uma operação intermediária da cadeia, que somente será concluída com algum tipo de acabamento do produto a ser realizado no Estado de destino, antes da efetiva exportação.

De qualquer forma, cumpre esclarecer que, em termos normativos, não vislumbramos qualquer razão para que haja tratamento distinto entre as operações internas e as interestaduais praticadas sob o regime de exportação ficta.

Temos conhecimento de autuações recentes que desconsideraram a operação de exportação ficta:

“EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA – NÃO RECONHECIMENTO. Restou incontroverso nos autos que as mercadorias foram

remetidas a contribuinte estabelecido em outro Estado, com o fim específico de exportação, porém, à luz da legislação tributária mineira, que não reconhece as hipóteses de exportação ficta, tem-se como não efetivada a exportação, uma vez que as mesmas não saíram fisicamente para o exterior. Consequentemente, não se aplica a não incidência prevista para as remessas com o fim específico de exportação, devendo as operações ser consideradas saídas interestaduais, normalmente tributadas. Corretas as exigências do ICMS e da correspondente Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.”

(Acórdão 20.216/11/1ª, Processo Administrativo 01.000167912-48, Decisão de 23.02.2011)

Porém, do ponto de vista teórico, tais autuações não deveriam ocorrer.

Como descrito na estrutura do modelo teórico, o impacto financeiro é calculado pelo produto dos tributos acumulados na compra com o custo de capital e com o período para compensação dos créditos sobre o preço líquido de venda. Nas condições do caso descrito, o impacto financeiro para o fornecedor é demonstrado pela tabela abaixo.

Tabela – Impacto financeiro sobre o fornecedor direto (caso 1a e 1b)

Bens	Impacto Financeiro sobre o Fornecedor Direto – Caso 1a	Impacto Financeiro sobre o Fornecedor Direto – Caso 1b
Árvore de Natal, Manifold e Umbilical	0,00%	0,09%

O impacto total da tributação sobre cada elo da cadeia será a soma do impacto decorrente do não aproveitamento de créditos com o impacto financeiro. Percebe-se que, no Caso 1a, não houve incidência de tributos federais ou estaduais, tanto na compra quanto na venda.

Logo, não existiria impacto devido à tributação nesse caso, ou seja, a tributação aplicável a essa situação específica respeita os critérios de isonomia em relação ao fornecedor estrangeiro.

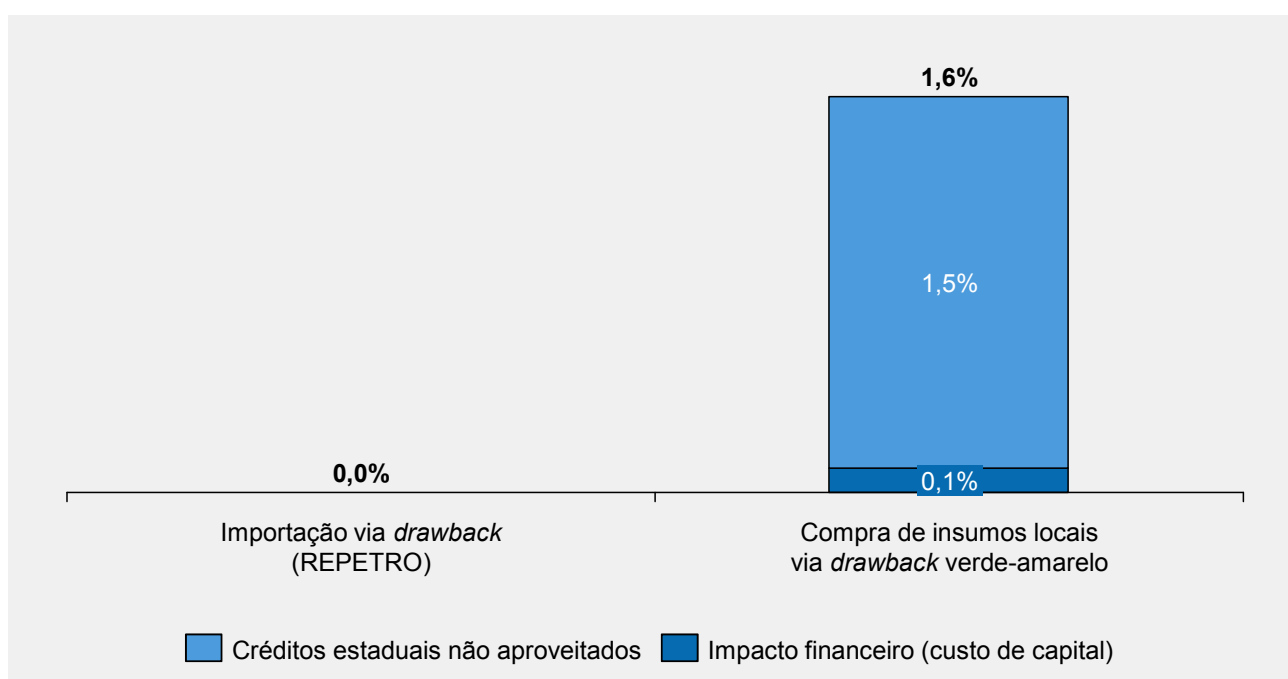


Figura – Impacto na compra do fornecedor direto (caso 1b)

Por outro lado, no Caso 1b, uma primeira observação dos resultados da figura anterior indica que, nas condições estabelecidas no caso, a operação interestadual é a mais prejudicada principalmente devido ao impacto dos créditos estaduais não aproveitados.

Vale destacar, porém, que o benefício fiscal do ICMS dado pelo Estado de São Paulo, com redução de 12% para 3% na alíquota, diminui significativamente o impacto sobre transações dessa natureza. A análise de sensibilidade detalhada está descrita no Apêndice A.

5.1.3 Análises e conclusões

Pode-se verificar, portanto, que no Caso 1a, embora haja um maior esforço procedimental para a implementação da operação pelo fornecedor local, não se pode falar em qualquer impacto tributário a ele desfavorável, na medida em que a tributação a ele aplicável é exatamente equivalente àquela referente ao bem importado. Apresenta-se, nesse caso, uma operação isonômica do ponto de vista teórico.

Já no Caso 1b, a única diferença se refere ao fato de que o fornecedor local se encontra estabelecido em Estado distinto daquele onde estabelecida a concessionária.

Nas mesmas condições que um concorrente do Rio de Janeiro, o fornecedor paulista sofreria um impacto tributário de 1,6% nas condições padrão, ou seja, uma perda de competitividade em relação ao fornecedor carioca e o fornecedor estrangeiro.

O impacto pode variar entre 0,1%, para frações de venda local acima de 10% e valor agregado acima de 30%, e 2,3%, para frações de venda local nula e valor agregado de 30%.

Cumprе destacar que tal diferença é anulada caso o fornecedor direto decida pela compra de insumos por um subfornecedor estrangeiro, já que a operação de *drawback* via regime REPETRO é desonerada de tributos federais e estaduais.

Logo, a falta de isonomia nesse caso tem origem particularmente na transação de compra entre subfornecedor direto e fornecedor direto.

A operação entre o fornecedor direto e a concessionária, do ponto de vista tributário, é isonômica. A decisão lógica para o fornecedor é a compra da cadeia estrangeira. O elo prejudicado é, de fato, o do subfornecedor direto, menos competitivo que o subfornecedor direto no exterior devido à tributação do ICMS.

5.2 CASO 2

5.2.1 Descrição do caso e premissas-chave

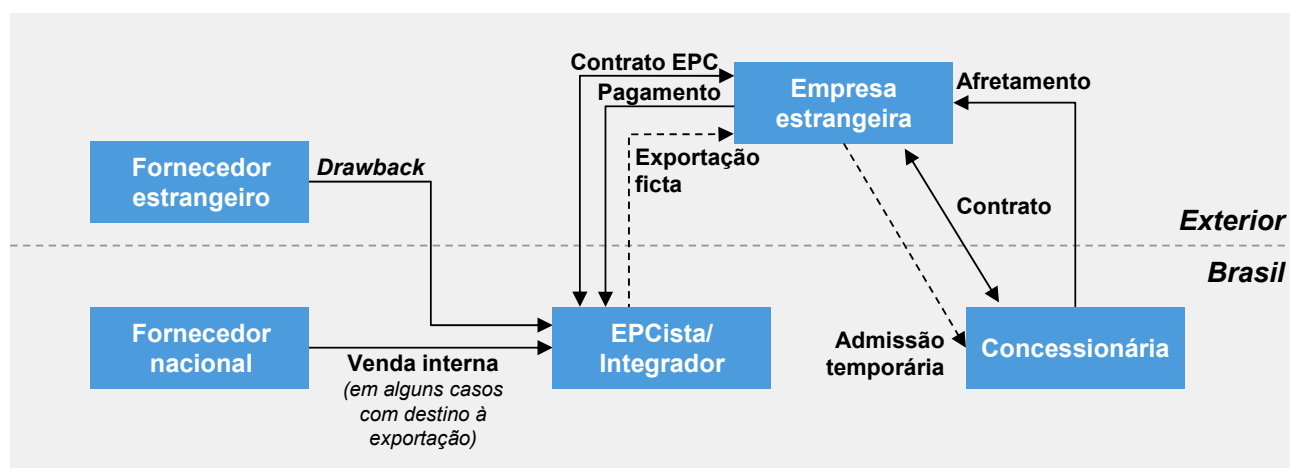


Figura – Esquema do caso 2

Já o Caso 2 expõe o problema da onerosidade decorrente da incidência do ICMS (em caso de aplicação de regime aduaneiro alternativo ao REPETRO, como o *drawback* integrado) ou do ICMS, IPI, PIS e COFINS (caso inaplicável em qualquer regime aduaneiro), na hipótese de aquisição de bens não beneficiados pelo REPETRO de fornecedor nacional, para a integração no país de embarcações *offshore* que serão posteriormente exportadas fictamente.

A comparação entre os Casos 2a e 2b, por sua vez, pretende evidenciar as nuances da tributação interna ou interestadual no contexto do Caso 2.

Com relação ao fornecedor estrangeiro, o produto é importado pelo EPCista/Integrador através do regime de *drawback*, que assegura a suspensão dos tributos federais e a isenção do ICMS.

Após a integração da plataforma ou FPSO, o Integrador vende o bem a empresa estrangeira, através da exportação ficta, com entrega física à concessionária. Em seguida, a concessionária transfere o bem recebido para o regime de admissão temporária, a fim de que possa empregá-lo nas atividades de exploração e/ou produção.

Com relação à venda interna, ela é sujeita, em regra, apenas ao ICMS, na medida em que, mesmo não sendo aplicável o REPETRO (como informa a premissa fornecida pelo Caso 2), poderia gozar da suspensão dos tributos federais mediante a aplicação de *drawback* integrado.

Isso porque, como demonstra o esquema, o produto nacional não seria beneficiário do REPETRO, mas se destinaria à integração de bem beneficiário.

Dessa forma, o EPCista/Integrador poderia adquirir os bens do fornecedor local através do regime de *drawback* integrado, já que o seu produto final (este sim beneficiário do REPETRO) seria sujeito à exportação ficta.

Analisaremos o impacto sob o ponto de vista do elo fornecedor, equivalente ao subcontratado direto na denominação do REPETRO. Simularemos o caso para cada tipo de bem mencionado na Chamada Pública, a saber: válvulas, bombas, transformadores e tubos.

Baseado nessa situação e na nossa experiência no setor, definimos as condições das variáveis não apenas do elo do fornecedor nacional, mas também dos elos à sua jusante e à sua montante na cadeia de fornecimento:

Integrador

- O integrador e a concessionária estão localizados no Estado do Rio de Janeiro;
- O integrador (fornecedor direto) efetua a compra de material localmente por meio de *drawback* integrado;
- O integrador realiza a venda do bem à concessionária via exportação ficta;
- O integrador utiliza o regime não-cumulativo, tendo, portanto, direito aos créditos do PIS e da COFINS incidentes na compra;
- O preço líquido de venda do integrador à concessionária por exportação ficta é de 1000 (todas as operações são realizadas na mesma unidade monetária e a inflação no período entre a compra e a venda é desprezível);
- O integrador agrega 50% sobre o preço líquido de venda, ou seja, 50% do preço líquido de venda correspondem ao preço líquido da compra de equipamento do fornecedor;
- Todas as vendas do integrador são efetuadas via exportação ficta;
- 100% dos tributos federais creditáveis restantes após a venda são aproveitados por meio de dedução do IRPJ e da CSLL;
- O custo de capital da empresa é de 2% ao mês;
- O prazo de recuperação dos créditos de compra é de 3 meses;
- O frete e o seguro estão inclusos no preço líquido de compra do fornecedor.

Subfornecedor Direto

- O subfornecedor direto (produtor do equipamento) efetua a compra de material localmente por meio de compra de insumos locais;
- O subfornecedor direto realiza a venda do bem ao integrador via *drawback* integrado;

- O subfornecedor direto utiliza o regime não cumulativo, tendo, portanto, direito aos créditos do PIS e da COFINS incidentes na compra;
- 50% do total de vendas do subfornecedor direto são efetuadas no mercado interno;
- 50% do preço líquido de venda correspondem ao valor agregado ao produto, ou seja, 50% do preço líquido de venda correspondem ao preço líquido da compra de material do subfornecedor indireto;
- 100% dos tributos federais creditáveis restantes após a venda são aproveitados por meio de dedução do IRPJ e da CSLL;
- O custo de capital da empresa é de 2% ao mês;
- O prazo de recuperação dos créditos de compra é de 3 meses;
- O frete e o seguro estão inclusos no preço líquido de compra do subfornecedor indireto.

Os casos foram subdivididos em função do Estado de origem do fornecedor e o Estado de destino do equipamento. No Caso 2a, admitimos que o subfornecedor direto esteja situado e realize a operação no Estado do Rio de Janeiro. Já no Caso 2b, o Estado de origem do subfornecedor direto será São Paulo e o Rio de Janeiro será o Estado de destino.

Além disso, para o cálculo dos tributos na operação de compra do produtor, admitimos que o subfornecedor indireto esteja situado no mesmo Estado do subfornecedor direto. Com isso, pretendemos expor o impacto das particularidades das tributações estaduais sobre o subfornecedor local.

5.2.2 Cálculo dos impactos

Como descrito na estrutura do modelo teórico, a primeira etapa do modelo é calcular os tributos incidentes nas transações de compra e venda do subfornecedor direto. O esquema da transação na cadeia está exibido na figura a seguir.

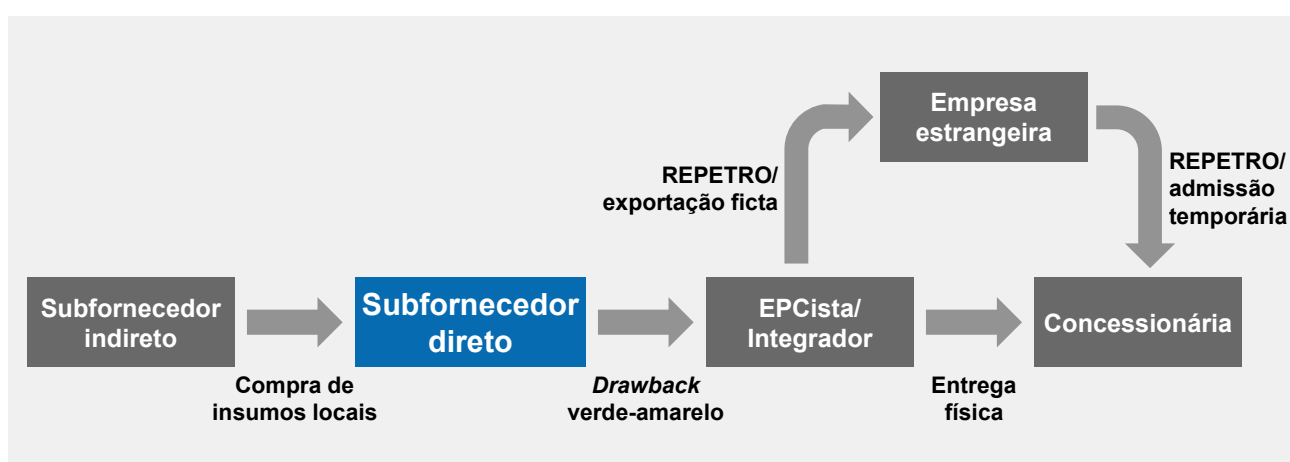


Figura – Esquema das transações do fornecedor direto na cadeia de fornecimento (caso 2)

Nas compras locais sob regime de *drawback* integrado, há suspensão do IPI, do PIS e do COFINS. Já o ICMS varia em função do tipo de bem e dos Estados de origem e destino. Enquanto válvulas dispõem de redução do ICMS ao equivalente a uma alíquota de 8,8% para operações internas no Estado do Rio de Janeiro, admite-se a incidência integral do imposto (19%) para bombas, transformadores e tubos¹³⁹.

Em operações de entrada interestaduais com origem no Estado de São Paulo e destinadas ao Rio de Janeiro, o ICMS para todos os itens será de 12%. Na operação de compra interna do subfornecedor em São Paulo, incide alíquota de 18%.

Em seguida, calcula-se o saldo de créditos resultantes das transações. Vale ressaltar que, pelas premissas adotadas, os tributos federais (IPI, PIS e COFINS) incidentes na transação não serão relevantes, uma vez que os todos os créditos federais podem ser aproveitados, seja pelo débito desses mesmos tributos federais na venda interna, seja por compensação com o IRPJ e a CSLL.

Entretanto, no caso estadual, o ICMS é acumulado na compra sob forma de crédito em virtude da não incidência na operação de venda e da impossibilidade de compensação desses créditos com outros tributos.

Por sua vez, devemos considerar a fração de vendas realizadas localmente (60%), cujo valor foi pré-definido nas premissas.

Uma vez que a transação analisada é de exportação, e, portanto, não se sujeita à incidência do ICMS, os créditos estaduais acumulados na compra somente serão aproveitados caso existam tributos passíveis de serem compensados em operações de venda local, onde incide ICMS.

No caso do subfornecedor direto, os tributos debitáveis na venda interna são maiores que os tributos da compra de produtos destinados à venda interna.

Logo, o valor do débito será igual ou superior ao crédito acumulado na compra, de modo que o saldo de créditos não aproveitados pelo elo subfornecedor direto será zero.

Além disso, deve-se considerar o impacto dos créditos não aproveitados pelo elo seguinte, do integrador (fornecedor direto).

Teoricamente, o fornecedor local direto situado no Estado do Rio de Janeiro não será onerado pela tributação na operação com a concessionária para bens com fim de exploração, e será

¹³⁹ Na prática, algumas bombas e transformadores dispõem do benefício de ICMS a 8,8%, entretanto, para o modelo teórico, admitimos a incidência cheia do tributo como o caso típico pelo fato de a maioria das bombas e transformadores não serem contemplados com o benefício.

igualmente onerado para bens com fim de produção, em comparação ao par estrangeiro, respeitando a isonomia na tributação.

Desse modo, todos os tributos acumulados pelo fornecedor direto na compra de insumos do subfornecedor direto serão considerados como custo adicional ao preço líquido de compra.

Logo, o impacto será dado pelo valor dos tributos acumulados pelo integrador sobre o preço líquido de venda do subfornecedor direto. No caso de válvulas, o impacto será de 9,65%, enquanto para bombas, transformadores e tubos, o impacto será de 23,46% em operações internas no RJ. Essa diferença se deve às alíquotas distintas aplicadas na transação com o fornecedor direto no caso de válvulas (8,8%) e no caso de bombas, transformadores e tubos (19%).

Por sua vez, caso o fornecedor esteja localizado no Estado de São Paulo e a concessionária no Rio de Janeiro, também existe impacto de créditos não aproveitados pelo elo do fornecedor direto, que corresponde a 13,64% (ICMS de 12% na venda interestadual).

Tabela – Impacto dos créditos estaduais não aproveitados por tipo de bem (caso 2a e 2b)

Bens	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 2a	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 2b
Válvulas	9,65%	13,64%
Bombas, Transformadores e Tubos	23,46%	

Como descrito na estrutura do modelo teórico, o impacto financeiro é calculado pelo produto dos tributos acumulados na compra com o custo de capital e com o período para compensação dos créditos sobre o preço líquido de venda. Nas condições do caso descrito, o impacto financeiro para o fornecedor é demonstrado pela tabela a seguir:

Tabela – Impacto financeiro sobre o subfornecedor direto (caso 2a e 2b)

Bens	Impacto Financeiro sobre o Subfornecedor Direto – Caso 2a	Impacto Financeiro sobre o Subfornecedor Direto – Caso 2b
Válvulas, Bombas, Transformadores, Tubos	1,06%	1,06%

O impacto total da tributação sobre cada elo da cadeia será a soma do impacto decorrente do não aproveitamento de créditos com o impacto financeiro, cuja repartição está indicada na figura a seguir.

Nota-se que o benefício fiscal do ICMS oferecido para válvulas produzidas no RJ reduz o impacto sobre transações dessa natureza, embora o impacto total continue elevado. A análise de sensibilidade detalhada para cada cenário do Caso 2 encontra-se no Apêndice B.

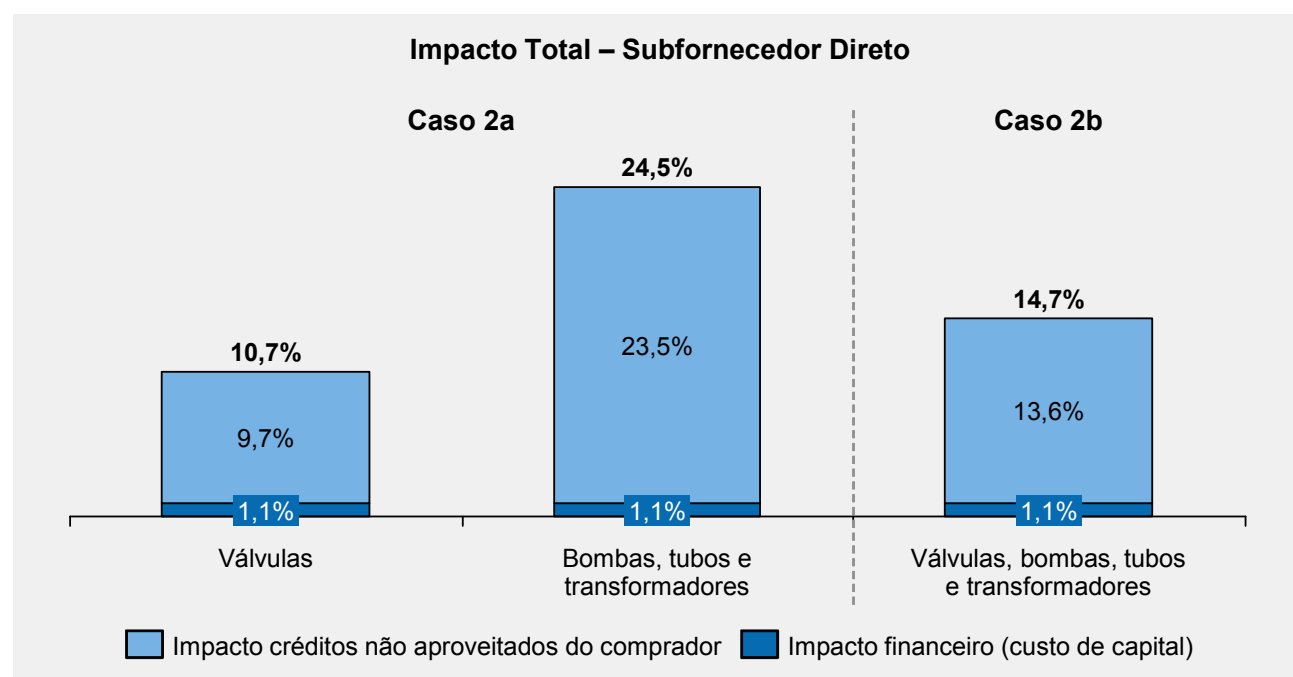


Figura – Distribuição do impacto sobre o elo subfornecedor direto (Caso 2a e 2b)

5.2.3 Análises e conclusões

Podemos concluir, nesse caso, que se o fornecedor direto estiver estabelecido no RJ, e também nesse Estado estiver localizado o subfornecedor local direto de um bem não repetrável (Caso 2a), a operação estará sujeita à incidência apenas do ICMS, pois se adota o regime de *drawback* integrado.

No entanto, tendo em vista a incapacidade do elo integrador (fornecedor direto) de aproveitar os créditos acumulados na transação com o subfornecedor direto, haveria impacto devido à tributação sobre o fornecedor direto no Rio de Janeiro, em comparação a um fornecedor estrangeiro equivalente.

Nesse cenário, o fornecedor direto considerará como custo o valor do imposto incidente sobre a compra, sendo esse o montante do impacto negativo sofrido pela cadeia local de fornecimento comparativamente aos bens importados.

No caso 2a, o impacto típico deve ser de 10,7% para válvulas, podendo variar de 10,5% a 10,9%, e 24,5% para transformadores, bombas e tubos, com variação entre 24,3% e 24,7%.

Da mesma forma, se o subfornecedor estiver localizado em SP (Caso 2b), aplica-se a alíquota do ICMS correspondente a essa transação e este subfornecedor seria impactado pelo não aproveitamento de créditos pelo fornecedor direto, já que suas operações seguintes (exportações fictas) são desoneradas.

Nesse caso, o impacto típico seria de 14,7%, variando entre 14,5% e 14,9% dentro da faixa de frações possíveis considerada para o valor agregado pelo fornecedor e a fração de venda interna do fornecedor direto.

A partir do fornecedor direto, a cadeia de fornecimento local, no caso, se conjuga à dos bens importados, sendo o tratamento tributário das etapas posteriores equivalentes para ambas as cadeias, local e estrangeira.

Enfim, além das nuances já acima apontadas (decorrentes da previsão contida na legislação interna do RJ), pode-se afirmar que a comparação entre os Casos 2a e 2b também seria afetada pela diferença entre as alíquotas aplicáveis em caso de operação interna ou interestadual.

O fator crítico para a variação do impacto nesse caso seria a fração de venda local do elo à jusante, o do fornecedor direto, embora, na prática, acreditamos que dificilmente o elo do fornecedor direto realizará vendas no mercado local.

Os custos de capital de giro decorrentes do pagamento dos tributos têm comparativamente pouca influência sobre o impacto total. Todavia, a magnitude do impacto para o produtor não beneficiário do REPETRO revela-se significativamente maior do que na situação em que o regime é aplicado.

5.3 CASO 3

5.3.1 Descrição do caso e premissas-chave

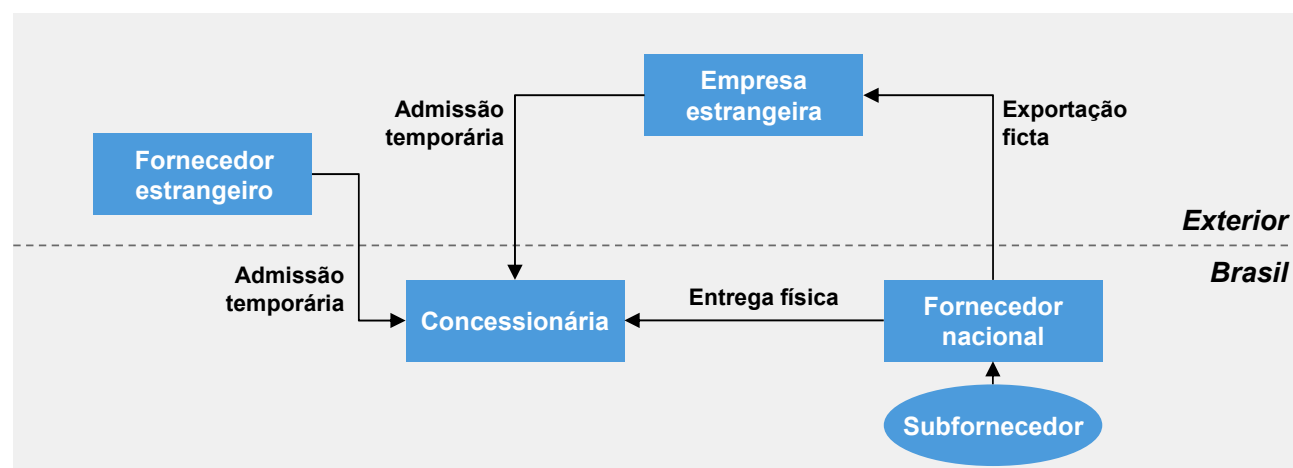


Figura – Esquema do caso 3

Com relação ao Caso 3, o objetivo do estudo é expor as alternativas possíveis – mediante utilização de outros regimes aduaneiros especiais – para a redução da carga tributária incidente sobre as operações de subfornecimento local.

Na comparação entre os Casos 3a e 3b, pretende-se identificar eventuais impactos da realização de operações interestaduais no contexto do Caso 3.

O foco desse Caso 3 reside sobre as compras do fornecedor direto e a sua decisão por adquirir bens junto a um subfornecedor indireto local ou estrangeiro.

No caso do subfornecedor direto, as suas compras não podem se submeter ao regime de *drawback*, visto que a operação subsequente não é de exportação ficta.

Inserem-se nesse contexto os regimes aduaneiros alternativos ao REPETRO usualmente utilizados pelo setor. Nesses casos, mesmo sem a saída física do bem do território nacional, é comum a aplicação, pelos subfornecedores indiretos na venda ao subfornecedor direto, de um regime de entreposto aduaneiro na exportação ou de depósito alfandegado certificado.

Esses regimes viabilizam o recebimento de bens, com desoneração dos tributos federais, em recinto alfandegado, em plataformas em construção ou conversão ou em estaleiros navais, para armazenagem ou realização de industrialização e posterior exportação ou conversão em outro regime aduaneiro especial.

Aplicamos no Caso 3 condições similares às do exemplo ilustrativo dos Casos 1a e 1b. Porém, neste caso, consideramos o ponto de vista do subfornecedor direto do fornecedor nacional (em vez do fornecedor direto, como ocorre no Caso 1).

Os casos foram subdivididos em função do Estado de Origem e Destino do equipamento. No Caso 3a, admitimos que o subfornecedor direto do produto comercializado esteja situado e realize a operação no Estado do Rio de Janeiro.

Já no Caso 3b, subfornecedor direto e o fornecedor direto estão em São Paulo e o fornecedor direto comercializa os bens para o Estado do Rio de Janeiro. Com isso, pretendemos expor o impacto das particularidades das tributações estaduais sobre o subfornecedor direto local.

As premissas adotadas para o subfornecedor direto são as mesmas do Caso 1. Para o subfornecedor direto, por sua vez, admitimos as seguintes condições:

Subfornecedor direto

- O subfornecedor direto efetua a compra de material localmente por meio do regime padrão de compra de insumos locais, para o qual é aplicada a tributação normal, sem suspensão ou isenção de tributos;
- O subfornecedor direto realiza a venda do bem ao fornecedor sob o regime do REPETRO (exportação ficta);
- O subfornecedor direto utiliza o regime não-cumulativo, tendo, portanto, direito aos créditos de PIS e COFINS incidentes na compra;
- 50% do total de vendas do subfornecedor direto são efetuadas no mercado interno;
- 50% do preço líquido de venda correspondem ao valor agregado ao produto, ou seja, 50% do preço líquido de venda correspondem ao preço líquido da compra de material do subfornecedor direto;
- 100% dos tributos federais creditáveis restantes após a venda são aproveitados por meio de compensação com o IRPJ e a CSLL;
- O custo de capital da empresa é de 2% ao mês;
- O prazo de recuperação dos créditos de compra é de 3 meses;

Adicionalmente, consideramos que o subfornecedor indireto também realiza todas as suas operações no Estado do Rio de Janeiro.

5.3.2 Cálculo dos impactos

O procedimento de cálculo dos tributos e os respectivos créditos são análogos à metodologia explicitada no Caso 1. Para o Caso 3a, foi adotada a alíquota do ICMS de 15% na compra, correspondente à uma alíquota média das operações de compra interna e interestadual. No Caso 3b, o ICMS adotado, pelos mesmos motivos expostos, será de 12%.

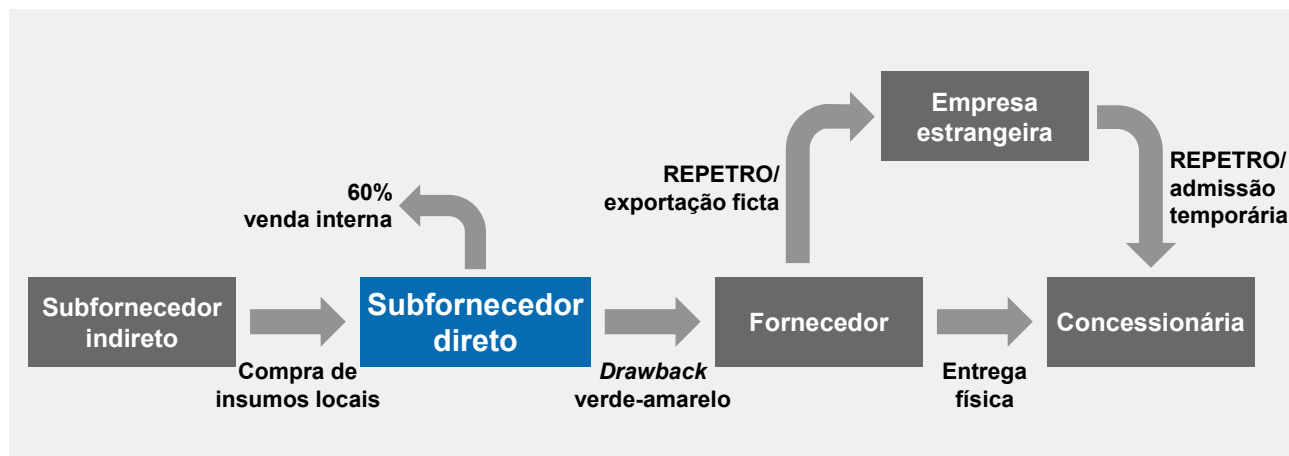


Figura – Esquema das transações do fornecedor direto na cadeia de fornecimento (caso 3)

No caso 3a, não há impacto relacionado a créditos não aproveitados pelo elo fornecedor, uma vez que não incidem tributos nesse elo. Por outro lado, no Caso 3b, o fornecedor paulista sofre um impacto de 1,6% (vide Caso 1b) devido à incidência do ICMS na operação com o subfornecedor direto.

Logo, tal impacto será propagado ao subfornecedor, porém sobre a base do preço líquido de venda do subfornecedor. Assim, o impacto dos créditos não aproveitados pode ser observado na tabela abaixo:

Tabela – Impacto dos créditos estaduais não aproveitados sobre o subfornecedor direto (caso 3)

Bens	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 3a	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 3b
Árvore de Natal, Manifold e Umbilical	0,00%	3,09%

O cálculo do saldo de tributos estaduais na compra e na venda mostra que os tributos debitáveis na venda são suficientes para anular todos os créditos da compra, restando apenas o impacto do não aproveitamento de créditos do elo à jusante.

O subfornecedor direto também sofrerá um impacto financeiro proporcionalmente maior que o fornecedor, pois incidem sobre ele tributos federais e estaduais na compra.

Tabela – Impacto financeiro sobre o subfornecedor direto (caso 3)

Bens	Impacto Financeiro – Caso 3a	Impacto Financeiro – Caso 3b
Árvore de Natal, Manifold e Umbilical	1,06%	1,06%

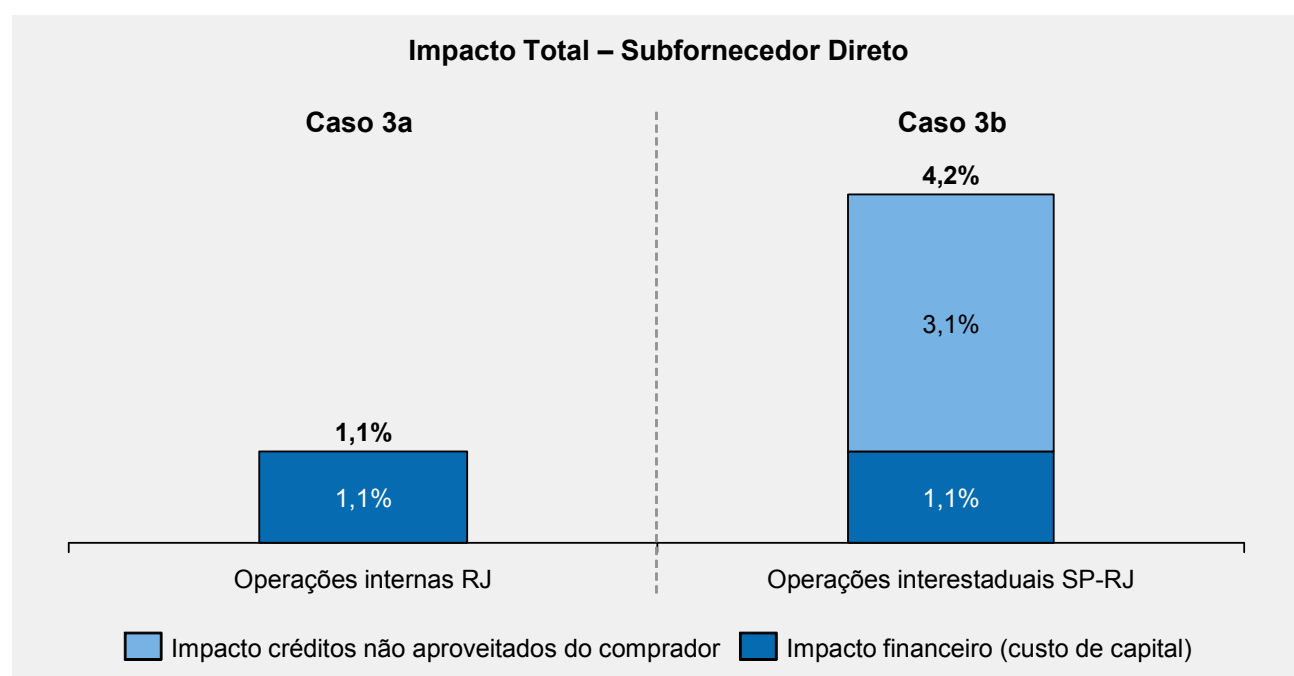


Figura – Impacto total sobre o subfornecedor direto (caso 3)

Finalmente, o impacto total sobre o subfornecedor direto será de 1,1% sob condições padrão, para o subfornecedor direto localizado no Estado do Rio de Janeiro, independentemente das demais variáveis. Por sua vez, o impacto típico é de 4,2% no caso do subfornecedor direto paulista, podendo variar entre 3,9% e 11,9%.

Percebe-se pela figura anterior que o principal impacto no caso 3b é o impacto dos créditos não aproveitados pelo elo fornecedor. A análise de sensibilidade detalhada está descrita no Apêndice C.

5.3.3 Análises e conclusões

Através da utilização dos regimes de entreposto aduaneiro na exportação e de depósito alfandegado certificado, a cadeia de fornecimento local, em tese, consegue afastar a incidência dos tributos federais, restando apenas a carga tributária do ICMS que, em regra, corresponde ao montante desse tributo devido na última etapa da cadeia de fornecimento anterior à exportação ficta.

Isso porque, mesmo com a incidência em todas as etapas anteriores, a sistemática não-cumulativa assegura a compensação a todos os agentes cuja venda também está sujeita ao imposto.

Demonstra-se, portanto, que, via de regra, o subfornecedor direto, mesmo aplicando os regimes aduaneiros especiais alternativos, tenderá a acumular créditos de ICMS e considerará como custo o valor do imposto incidente sobre a compra, sendo esse o montante do impacto negativo sofrido pela cadeia local de fornecimento comparativamente aos bens importados.

Comparando os Casos 3a e 3b, pode-se afirmar que a diferença de impacto, como regra geral, corresponderá à diferença entre as alíquotas aplicáveis na operação com o fornecedor direto.

Portanto, observamos que o subfornecedor direto sofre um impacto maior que o fornecedor direto, uma vez que a competitividade do preço de venda do subfornecedor direto está condicionada à capacidade de aproveitamento de créditos pelo fornecedor direto.

Logo, caso o fornecedor direto não possua meios de debitar os créditos de tributos estaduais e federais via outras operações, o preço de venda do subfornecedor direto passa a ser onerado dos tributos aos quais ele está sujeito, perdendo competitividade com o concorrente estrangeiro.

Desse modo, para um subfornecedor direto situado no Estado do Rio de Janeiro, o impacto total é de aproximadamente 1,1% para árvores de natal, manifold e umbilicais.

Tal impacto é resultado exclusivo do custo de capital da compra de insumos localmente, já que, realizando 50% das vendas localmente, o subfornecedor direto é capaz de abater todos os tributos da compra na venda interna.

Para o caso em que o subfornecedor direto está situado no Estado de São Paulo e vende para um fornecedor direto no Rio de Janeiro, o impacto esperado é de 4,2% e poderá variar entre 3,9% e 11,9% em função da combinação de fração de venda interna e valor agregado pelo fornecedor, o que torna o uso da cadeia local de fornecimento desfavorável em comparação à importação.

5.4 CASO 4

5.4.1 Descrição do caso e premissas-chave

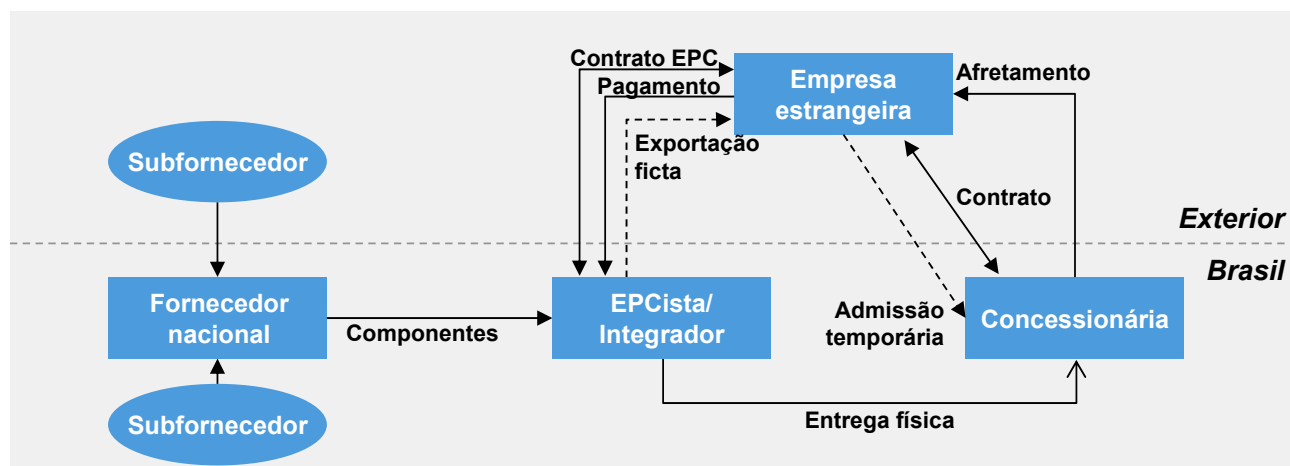


Figura – Esquema do caso 4

Finalmente, o Caso 4 explicita o enfoque sobre o subfornecedor indireto, porém em um cenário em que o fornecedor nacional (subfornecedor direto) não é beneficiário do REPETRO.

A comparação entre os Casos 4a e 4b pretende, mais uma vez, investigar eventuais impactos referentes à inserção de operação interestadual no contexto do Caso 4.

Com relação à importação de bem de subfornecedor estrangeiro, haverá a incidência integral de todos os tributos, quais seja, II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM e ICMS. Com relação ao subfornecedor local, por sua vez, haverá a incidência apenas do IPI, PIS, COFINS e ICMS.

Nesse cenário, portanto, e restringindo a análise à tributação sobre essa operação, o subfornecedor local indireto se apresenta em melhores condições de competitividade que o subfornecedor estrangeiro, que sofre o impacto desfavorável do II e do AFRMM.

Contudo, há que se notar, nesse contexto, que o subfornecedor direto poderá considerar parte das incidências como custo (excepcionando-se a parcela dos créditos de PIS, COFINS e IPI que ele conseguir compensar com os débitos de IRPJ e CSLL), visto que a sua venda para o EPCista/Integrador (fornecedor direto) já se sujeitará ao *drawback* integrado (por ser o fornecedor direto beneficiário do REPETRO), sujeitando-se apenas à incidência do ICMS.

Portanto, o subfornecedor direto poderá, conforme o caso, (a) aproveitar os créditos de ICMS referentes às operações de aquisição de insumos, proporcionando acúmulo de créditos de ICMS pelo fornecedor direto, que o tratará como custo, visto que, via de regra, não terá como aproveitá-lo; ou (b) já considerar o ICMS sobre os insumos (integral ou parte dele) como custo, caso a operação de fornecimento do seu produto final ao fornecedor direto seja isenta (como ocorre no RJ) ou goze de redução de alíquota (como ocorre em SP).

Com relação à localização do estabelecimento do subfornecedor direto no mesmo Estado ou em Estado distinto do estabelecimento do fornecedor direto, pode-se afirmar que (i) se a operação subsequente a ser praticada pelo fornecedor direto tiver a incidência do ICMS (regra geral), será indiferente a incidência da alíquota interna ou interestadual, visto que essa incidência gerará créditos passíveis de compensação na operação subsequente; ou (ii) se a operação subsequente for isenta (em decorrência da legislação do RJ), a incidência da alíquota interna ou interestadual gerará diferença de impacto, na medida em que essa alíquota corresponderá ao valor tratado como custo pelo fornecedor nacional.

Com base na situação do fornecedor direto e do subfornecedor direto, já descritas no Caso 2, definimos as condições das variáveis para o elo do subfornecedor indireto nacional:

Subfornecedor indireto

- O subfornecedor indireto efetua a compra de insumos localmente;
- O subfornecedor indireto realiza a venda do bem ao subfornecedor direto pelo regime normal (incidência integral de tributos);
- O subfornecedor indireto utiliza o regime não-cumulativo, tendo, portanto, direito aos créditos de PIS e COFINS incidentes na compra;
- Todas as vendas do subfornecedor indireto são efetuadas no mercado interno;
- 50% do preço líquido de venda correspondem ao valor agregado ao produto, ou seja, 50% do preço líquido de venda correspondem ao preço líquido da compra de material da cadeia;
- 100% dos tributos federais creditáveis restantes após a venda são aproveitados por meio de compensação com IRPJ e CSLL;
- O custo de capital da empresa é de 2% ao mês;
- O prazo de recuperação dos créditos de compra é de 3 meses

Os casos foram subdivididos em função do Estado de origem do subfornecedor indireto e o Estado de destino do equipamento.

No Caso 4a, admitimos que o subfornecedor indireto local e todos os elos à sua jusante realizem operações no Estado do Rio de Janeiro.

Já no Caso 4b, o Estado do subfornecedor indireto e do subfornecedor direto será São Paulo e o Rio de Janeiro será o Estado onde situados o fornecedor direto e a concessionária.

Além disso, para o cálculo dos tributos na operação de compra do subfornecedor indireto, admitimos que o elo à montante, do qual o subfornecedor realiza compra de insumos, está situado no mesmo Estado.

Com isso, pretendemos expor apenas o impacto das particularidades das tributações interestaduais e estaduais sobre o subfornecedor local após a venda.

5.4.2 Cálculo dos impactos

Como descrito na estrutura do modelo teórico, a primeira etapa do modelo é calcular os tributos incidentes nas transações de compra e venda do subfornecedor indireto. O esquema da transação na cadeia está mostrado na figura a seguir.

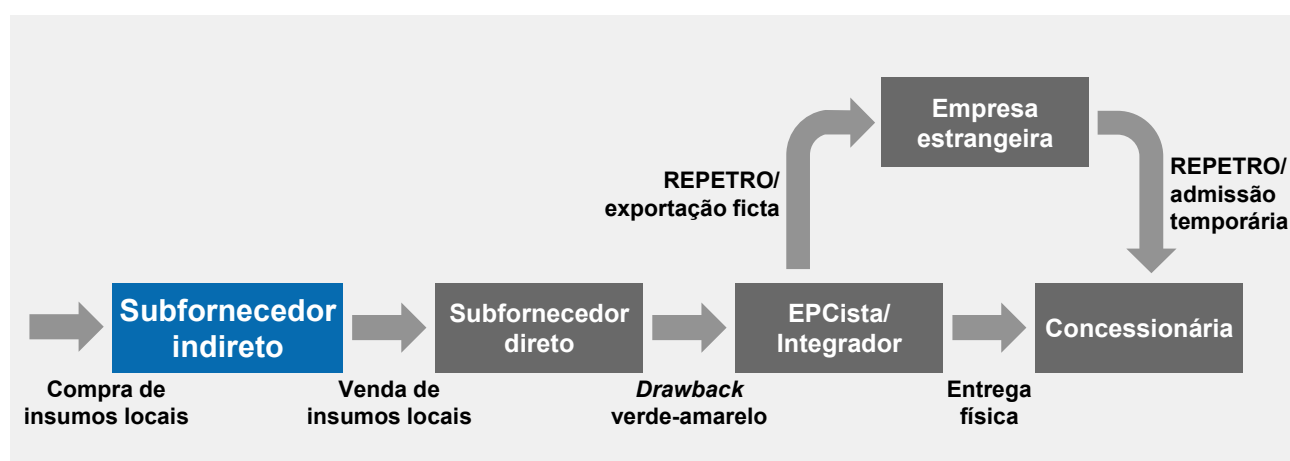


Figura – Esquema das transações do fornecedor direto na cadeia de fornecimento (caso 4)

Nesse caso, há incidência dos tributos cheios tanto na compra como na venda, ou seja, incidem na compra do subfornecedor indireto as alíquotas do IPI, PIS, COFINS, ICMS.

Por sua vez, o par estrangeiro também sofre a incidência de todos os tributos vigentes no setor, que abrange todos os tributos de uma compra local, além do Imposto de Importação e do AFRMM, caso seja realizado transporte marítimo.

Além disso, para a comparação entre os casos interno e interestadual, consideramos a aplicação integral das alíquotas em uma compra e venda de insumos no mercado local.

Nesse caso, em operações entre o Estado de São Paulo e o Estado do Rio de Janeiro, a alíquota do ICMS será de 12%, enquanto em operações internas no Estado do Rio de Janeiro a alíquota será de 19%. Além disso, consideramos para o modelo teórico alíquota de 5% para o IPI; 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS.

O procedimento de cálculo dos tributos e os respectivos créditos são análogos à metodologia explicitada nos casos anteriores. Porém, neste caso, interessa analisar apenas a transação entre o subfornecedor indireto e o subfornecedor direto, já que essa etapa define a decisão de compra do subfornecedor direto.

Logo, percebemos que o fator de distinção entre o elo local e o estrangeiro é a incidência do Imposto de Importação sobre o último.

O impacto sobre o subfornecedor local será negativo (ou seja, o elo nacional terá vantagem tributária em relação a um concorrente no exterior).

Assim, o impacto devido aos tributos federais a pagar será o imposto de importação (somado ao AFRMM, se for o caso), sobre o preço líquido de venda, ou seja, a própria alíquota de 14%, já que a base de cálculo para o imposto de importação é o próprio preço líquido de mercado, sem tributos embutidos.

Tabela – Impacto dos tributos federais a pagar (caso 4a e 4b)

Bens	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 4a	Impacto dos Tributos Estaduais Creditáveis não aproveitados – Caso 4b
Válvulas, bombas, transformadores e tubos	-14,0%	

Da mesma maneira, calcula-se o impacto financeiro na transação do ponto de vista da compra pelo subfornecedor direto.

Nesse caso, além dos custos financeiros referentes essencialmente ao imposto de importação, existe uma diferença na incidência do ICMS de importação, que possui IPI, PIS e COFINS e o próprio tributo na sua base de cálculo, e o ICMS da compra local, no qual a base de cálculo inclui apenas o próprio ICMS.

A alíquota do ICMS na importação para o Estado do Rio de Janeiro é de 15%, enquanto a alíquota é de 19% na operação interna neste Estado. Por outro lado, a alíquota de importação para o Estado de São Paulo é a mesma de operações internas, ou seja, 18%.

Como os tributos incidentes sobre o subfornecedor direto são os mesmos independentemente do bem comercializado pelo fornecedor, o impacto financeiro no elo do subfornecedor será o mesmo para válvulas, bombas, transformadores e tubos, como indicado na tabela a seguir:

Tabela – Impacto financeiro sobre o fornecedor direto (Caso 4a e 4b)

Bens	Impacto Financeiro sobre o Fornecedor Direto – Caso 4a	Impacto Financeiro sobre o Fornecedor Direto – Caso 4b
Válvulas, bombas, transformadores e tubos	-0,82%	-0,84%

O impacto total da tributação será a soma do impacto referente ao não aproveitamento de créditos com o impacto financeiro, cuja repartição está indicada na figura a seguir.

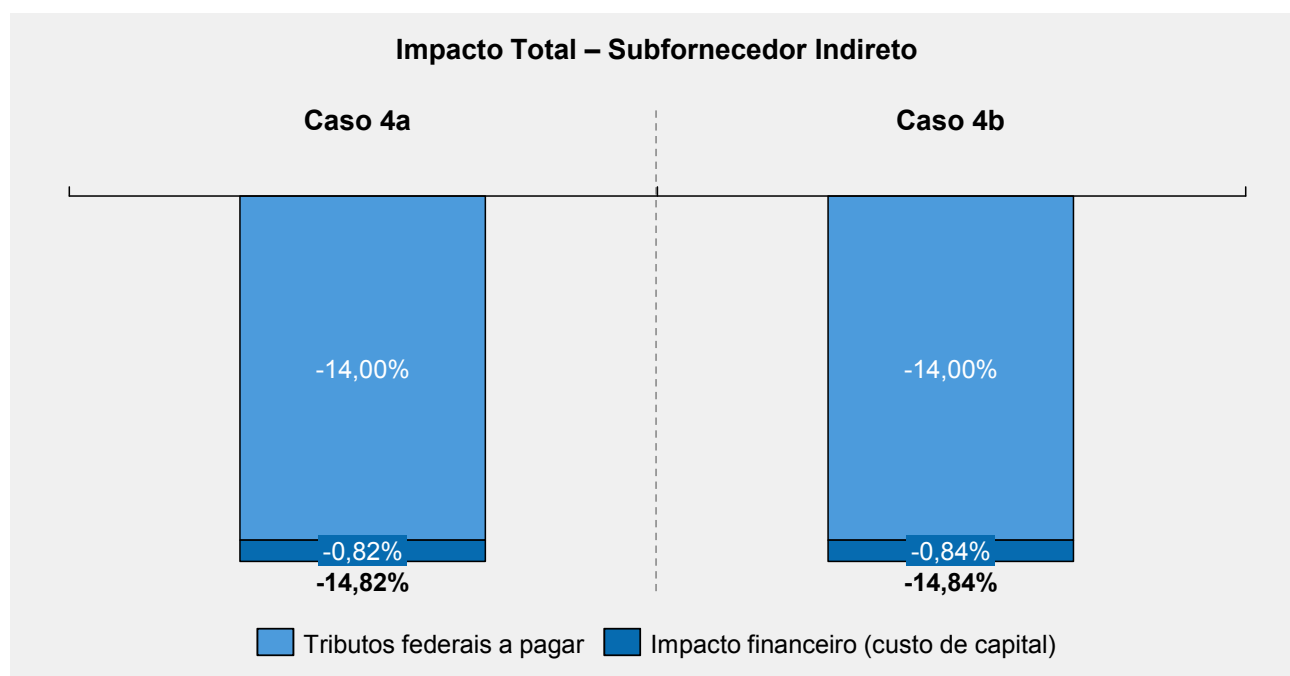


Figura – Distribuição do impacto sobre o subfornecedor indireto (caso 4)

Considerando apenas a perspectiva do subfornecedor indireto, podemos observar que, em ambos os casos, a operação local é beneficiada, com ligeira vantagem no caso paulista devido às diferenças no cálculo e nas alíquotas do ICMS na importação via São Paulo em comparação com as efetuadas via Rio de Janeiro.

Concluir-se-ia, portanto, que, quando existe o Imposto de Importação, a indústria nacional seria competitiva, uma vez que o subfornecedor local indireto seria menos onerado em relação ao subfornecedor estrangeiro.¹⁴⁰

Contudo, ao avaliar a cadeia de forma holística, tal conclusão seria equivocada, uma vez que o subfornecedor indireto acaba sendo prejudicado pelo impacto sofrido pelo subfornecedor direto local versus o par estrangeiro.

Caso o subfornecedor direto local não efetue a venda ao fornecedor devido à perda de competitividade em relação ao subfornecedor direto estrangeiro, a operação local entre subfornecedor indireto e direto sequer existiria.

5.4.3 Análises e conclusões

Analisando o impacto, do ponto de vista do elo do subfornecedor indireto, o principal fator de influência no impacto seria o Imposto de Importação, cujas alíquotas são definidas pela Tarifa Externa Comum (TEC).

O subfornecedor local indireto seria, então, mais competitivo em aproximadamente 14,8%, em virtude da incidência do tributo de importação sobre bens e equipamentos estrangeiros.

Todavia, a análise do impacto sob a perspectiva da cadeia de fornecimento mostra que tal vantagem é fictícia, dado que o elo local à jusante do subfornecedor indireto é prejudicado pela tributação local em relação ao par estrangeiro, devido à incapacidade do elo fornecedor em aproveitar os créditos de ICMS incidentes na venda entre subfornecedor direto e fornecedor direto.

Logo, a decisão do fornecedor direto entre comprar ou não de um subfornecedor local define a existência do elo entre subfornecedor indireto e subfornecedor direto local.

¹⁴⁰ Caso não houvesse incidência do Imposto de Importação, mantidos os demais parâmetros, a operação seria isonômica, ou seja, os custos tributários seriam os mesmos tanto para subfornecedores locais quanto estrangeiros.

6 CONCLUSÕES DA ANÁLISE DO ARCABOUÇO TRIBUTÁRIO E DO MODELO TEÓRICO

Considerando o detalhamento e a caracterização da tributação do setor traçados acima, bem como o Modelo Teórico desenvolvido, pode-se identificar uma assimetria entre os tratamentos tributários concedidos ao Setor de Petróleo e Gás pelo Governo Federal e pelos Governos Estaduais, assim como incongruências nas legislações estaduais, com destaque para a ineficiência no aproveitamento de créditos fiscais a que estão sujeitos os contribuintes.

A título exemplificativo, aponta-se o caso paradigmático referente à tributação de insumos: os insumos importados são desonerados de II, IPI, PIS, COFINS e ICMS, enquanto os insumos adquiridos no mercado interno sofrem a incidência do ICMS, cuja alíquota varia entre 7% e 19%, de acordo com a natureza interestadual ou interna da operação, conforme demonstra a tabela abaixo:

Tabela - Incidência do ICMS (em %) em função do Estado de origem e destino

	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Nesse contexto, pode-se afirmar que o ICMS figura como ponto crítico do impacto sobre o fornecimento local, comparativamente aos produtos importados.

Mais especificamente, o Modelo Teórico revela que o problema central, para fins de aferição do impacto da tributação sobre a competitividade do fornecimento local, não é exatamente a incidência do ICMS nas operações de aquisição interna de bens (como no *drawback* integrado, por exemplo), mas a ineficiência relativa ao aproveitamento dos créditos proporcionados por tal incidência.

Isso porque, se fosse possível o aproveitamento integral dos créditos originados pela incidência referente a tais operações de aquisição locais, o impacto, em termos de competitividade, seria representado tão somente pelo impacto financeiro da indisponibilidade do capital pelo período de tempo compreendido entre o pagamento do imposto e o seu aproveitamento como crédito.

Entretanto, como os créditos não conseguem ser aproveitados pelo comprador, eles passam a ser considerados como custo e afetam a sua decisão de compra, que acaba pendendo mais fortemente sobre os bens importados, sobre os quais não ocorre tal incidência.

Na verdade, o Modelo Teórico demonstra que todos os elos da cadeia de fornecimento são impactados pela decisão do primeiro agente a não conseguir utilizar os créditos de ICMS (em regra, o fornecedor direto), entre comprar localmente ou importar, decisão essa que depende diretamente da sua capacidade de compensar os créditos de ICMS.

Para que ele compre localmente, sem perder eficiência, a sua cadeia de fornecimento deverá reduzir o preço em montante correspondente ao valor do ICMS, na medida em que este representa custo para o adquirente que não consegue compensá-lo.

Por conseguinte, para cada subfornecedor dessa cadeia local, o impacto percentual corresponderá ao montante que ele precisou reduzir do preço, dividido pelo preço original que teria sido praticado caso não houvesse essa assimetria.

Essa é a razão pela qual se pode afirmar que maior será o impacto quanto mais distante do concessionário estiverem os elos da cadeia, em virtude do valor agregado em cada elo.

Tal efeito é percebido em especial sobre bens não beneficiários do REPETRO, tratados nos Casos 2 e 4. Em ambos os casos, os benefícios tributários para bens não repetráveis sobre o elo fornecedor são inexistentes ou menores do que em equipamentos beneficiários do regime, o que gera um excesso de créditos que o fornecedor direto é incapaz de aproveitar.

Desse modo, esse crédito incorre como custo adicional sobre o preço do subfornecedor direto local, que, por sua vez, não é dedutível para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL.

Por esse motivo, o elo do subfornecedor local sofre um impacto de até 25%, de acordo com o modelo teórico quantitativo.

Logo, como mostrado no Caso 4, o efeito desse impacto é propagado para os elos locais à montante, já que, mesmo quando existe vantagem local na comparação estrita entre os elos nacional e estrangeiro, devido à incidência do Imposto de Importação no caso estrangeiro, a existência da cadeia local está condicionada à transação bem sucedida entre os elos à sua jusante.

Além disso, rejeitamos a hipótese de que o impacto do capital de giro adicional tem importância significativa na perda de competitividade das empresas da cadeia, em face de sua representatividade.

Diante de tais constatações da análise descritiva teórica geral, e do Modelo Teórico desenvolvido, pode-se afirmar que a fase de entrevistas, apresentada no item seguinte, tem fundamental importância para a identificação de outras assimetrias relevantes, ou mesmo para revelar novas nuances das assimetrias já detectadas, além de fornecer dados para o refinamento do Detalhamento e Caracterização da Tributação do Setor, assim como do Modelo Teórico.

Além disso, as entrevistas se prestam, ainda, à medição da relevância de cada um dos problemas identificados, bem como à mensuração do impacto da tributação do setor sobre a competitividade de cada elo da cadeia, considerando-se as peculiaridades dos agentes entrevistados.

Por fim, a comparação entre as distintas visões nos auxiliou significativamente, na medida em que fornece subsídios para propor medidas que possam ser eficazes na resolução ou mitigação dos problemas identificados, com enfoque para o impacto do ICMS sobre a competitividade do fornecimento local comparativamente aos produtos importados.

7 METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DOS ESTUDOS DE CASO REAIS

Na seção anterior, foi detalhada a caracterização da tributação aplicada atualmente ao setor e desenvolvido o modelo teórico de avaliação de impactos, tendo como premissa a análise teórica da legislação aplicável.

O modelo teórico calculou os impactos da tributação sobre os diversos agentes da cadeia de fornecimento e determinou os principais fatores geradores de impacto, sob o ponto de vista teórico, à luz dos Estudos de Caso delineados na Chamada Pública.

A presente etapa se destina ao ajuste da análise teórica realizada anteriormente à realidade prática.

Para isso, foram realizadas 30 entrevistas com empresas, associações, Receita Federal e Secretarias de Fazenda Estaduais, como mostra a Tabela, de modo a compreender os aspectos práticos envolvidos na interpretação e aplicação da legislação, sob a perspectiva de todas as partes envolvidas na tributação do setor.

As entrevistas com os diversos agentes envolvidos constituem uma das peças fundamentais no desenvolvimento do trabalho, uma vez que as experiências dos agentes diretamente envolvidos garantem a solidez das informações sobre o real panorama da tributação brasileira para o Setor de Petróleo e Gás.

Por meio das entrevistas, foi possível extrair o entendimento das Receitas Federal e Estaduais sobre a aplicação da legislação tributária, elucidar o funcionamento na prática dos diversos mecanismos utilizados, além de identificar a percepção dos agentes sobre potenciais ineficiências logísticas e procedimentais dos regimes, de modo a apurar riscos envolvidos e oportunidades de melhoria que foram objeto das alternativas, desenvolvidas pelo consórcio Booz & Company e Vieira Rezende ou resultantes da compilação de sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

Assim, as informações das entrevistas serviram de subsídio para a comparação dos aspectos práticos relatados nas entrevistas, com o modelo teórico previamente desenvolvido, de modo a viabilizar a constatação de assimetrias e disfunções do sistema tributário e a identificação de suas causas.

Tabela – Instituições Entrevistadas em função do posicionamento nos elos da cadeia

Elos da Cadeia	Número de Instituições Entrevistadas¹⁴¹
Concessionário	3
Prestador de Serviços	7
EPCista / Integrador	5
Fornecedor Direto	7
Subfornecedor Direto	7
Subfornecedor Indireto	2
Associações	5
Secretarias Estaduais	SP e RJ
Receita Federal	

¹⁴¹ Uma instituição pode estar contabilizada em mais de uma vez por atuar em diferentes elos da cadeia.

8 AVALIAÇÃO DA VISÃO DOS AGENTES DA CADEIA DE PETRÓLEO E GÁS

8.1 INTRODUÇÃO

Para assegurar uma avaliação adequada dos aspectos práticos da tributação brasileira do setor, é fundamental entender plenamente o papel de cada agente e as interfaces entre os elos da cadeia.

Desse modo, é possível compreender não apenas o funcionamento e as incoerências sobre um elo específico, mas principalmente o efeito concreto dos mecanismos tributários existentes sobre a cadeia de fornecimento nacional como um todo, que é o foco deste estudo.

Com base nas informações das entrevistas, descrevemos a seguir, com relação a cada agente envolvido, os principais regimes aduaneiros especiais utilizados, as interações com os demais agentes, os principais entraves apontados etc.

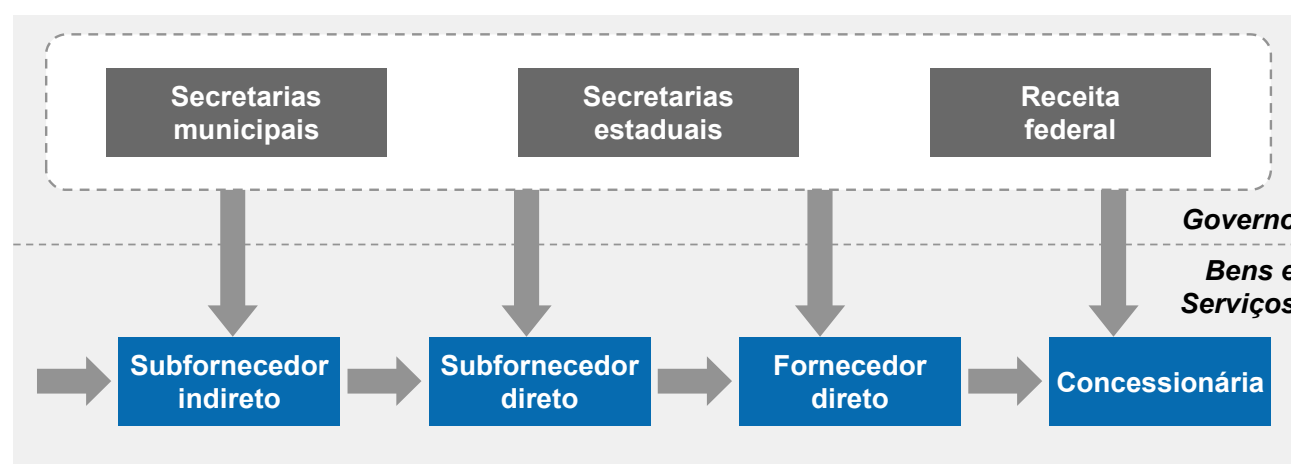


Figura - Cadeia de fornecimento de bens e serviços da indústria de exploração e produção de petróleo e gás

8.2 CONCESSIONÁRIO

O concessionário, operador de um campo *offshore*, é o demandante final dos produtos e serviços de *upstream* do Setor de Petróleo e Gás, sendo, em última instância, o responsável pela sustentabilidade do resto da cadeia de fornecimento da indústria.

O principal fornecedor do concessionário é o EPCista ou Integrador, porém, também é frequente que o concessionário faça a aquisição de equipamentos de grande porte através de fornecedores diretos, como por exemplo, fabricantes de árvores de natal, manifold e umbilicais. Também ocorre, embora com menor frequência, de o concessionário adquirir equipamentos, principalmente para fins de reposição ou manutenção, de agentes que atuam, em regra, como subfornecedores diretos, como provedores de sistemas de automação e fabricantes de compressores.

O concessionário é o agente primário e principal beneficiário do REPETRO, cujos benefícios estão associados aos mecanismos de exportação ficta e admissão temporária.

Como os custos do fornecedor direto são, em regra, repassados ao concessionário, ele recomenda que os fornecedores apliquem, na admissão temporária, a alíquota de 3% sem direito a crédito, para o ICMS na fase de produção, ao invés da alíquota de 7,5% com direito a crédito, uma vez que tenderia a acumular créditos, caso houvesse opção pela alíquota superior com direito a crédito.

Segundo as informações obtidas através das entrevistas, pode-se afirmar que, por vezes, em determinados casos, mesmo quando o bem adquirido é repetrável, o concessionário decide pela não aplicação do benefício, sujeitando a operação à tributação integral.

Isso ocorre após uma avaliação dos custos logísticos e procedimentais envolvidos na aplicação do REPETRO, bem como no impacto financeiro do tempo de inatividade eventualmente necessário para a submissão dos bens ao regime, sendo comum especialmente em casos em que se pretende utilizar um determinado equipamento em múltiplos campos¹⁴².

Além disso, na admissão temporária de determinados bens destinados originalmente à fase de exploração (em que se aplica isenção do ICMS), o operador muitas vezes opta por aplicar, desde o princípio, a alíquota de ICMS (3% ou 7,5%), equivalente a um bem destinado à fase de produção, a fim de se resguardar contra eventuais questionamentos, caso, após a efetiva utilização na fase de exploração, pretenda reutilizar o bem, mas dessa vez, na fase de produção.

Isso porque não existe segurança quanto ao recolhimento da alíquota referente à fase de produção apenas no momento em que o bem for efetivamente destinado a esse fim, de modo que a importação para destinação à fase de exploração, com posterior reutilização na fase de produção sujeita-se ao risco de ser tratada como um desvio na utilização originalmente

¹⁴² A movimentação de um bem entre dois campos depende de procedimento que corresponde formalmente a uma reexportação ficta seguida de nova admissão temporária. Além de reclamações sobre a complexidade e o tempo envolvido nesse procedimento, nos foi reportado, através das entrevistas, o risco de bitributação envolvido, especialmente no que tange ao ICMS, visto que a nova importação – ocorrida sob a ótica formal – poderia ser considerada um novo fato gerador.

definida, acarretando a exigência de tributos e acréscimos, calculados desde o momento da importação original.

Os concessionários entrevistados afirmaram que, sob o seu ponto de vista, o REPETRO seria fundamental para garantir a manutenção do ritmo de investimento atual e a própria viabilidade do desenvolvimento de alguns campos.

Os concessionários entendem que o regime atual causa algumas distorções entre o fornecimento local e estrangeiro e são amplamente favoráveis a uma isonomia plena através da ampliação da desoneração para o fornecimento local.

Por fim, os concessionários argumentam que parte das distorções atualmente existentes são compensadas pelas exigências de conteúdo local dos contratos de concessão.

8.3 PRESTADOR DE SERVIÇO

Os prestadores de serviço são todas as empresas que prestam serviços para a indústria *offshore*, contemplando desde serviços exploratórios, operacionais, manutenção e engenharia, até o aluguel de embarcações, dentre outros.

Grande parte dos prestadores de serviço da cadeia *upstream* realiza a compra de insumos, sobre os quais há incidência integral de tributos. Quando isso ocorre, os prestadores de serviço consideram o ICMS como custo, visto que os serviços prestados não se sujeitam à incidência desse imposto, e sim do ISS.

Os prestadores de serviço apresentaram muitas reclamações acerca da falta de clareza na definição do município competente pelo ISS a ser recolhido em decorrência dos serviços prestados *offshore*.

Segundo os relatos, é bastante comum que, a despeito de o recolhimento ter sido feito em determinado município (onde estabelecido o prestador, por exemplo), outro venha a cobrá-lo (município alegando ter sido o serviço prestado em seu território).

Em alguns casos, chegam a ser três os municípios que disputam o ISS sobre o mesmo serviço prestado (município onde prestado o serviço, município onde estabelecido o prestador e município onde estabelecido o tomador).

Essa incerteza acerca do município competente para a cobrança do ISS – que decorre do fato de legislação, jurisprudência e autoridades municipais adotarem linhas distintas e incompatíveis – tem gerado a necessidade de que os prestados de serviço ajuízem ações

judiciais para consignação do valor do ISS, a fim de que o Judiciário defina qual município deverá receber o valor.

Tipicamente, o concessionário e o EPCista são os principais clientes do prestador de serviços. Nessa transação, o prestador pode usufruir do REPETRO, caso o equipamento envolvido na prestação de serviços seja beneficiário do regime.

Contudo, as dificuldades procedimentais para habilitação ao REPETRO, assim como a outros regimes aduaneiros especiais foram alvo de muitas reclamações por parte dos prestadores.

Foi apontada, ainda, a insegurança associada à falta de clareza na definição sobre a repetribilidade ou não de determinados bens. As dificuldades são tanto de natureza interpretativa, quanto decorrentes da própria falta de uniformidade nas linhas de entendimento adotadas pela fiscalização em diferentes jurisdições.

Os prestadores de serviços também apontam a falta de celeridade no desembaraço aduaneiro de produtos importados, associadas às altas taxas de armazenagem, como um dos principais entraves enfrentados.

Conforme diferentes relatos, o custo de oportunidade de manutenção de um equipamento importado parado em recinto alfandegado, associado às elevadas taxas de armazenagem, por vezes supera o montante dos benefícios fiscais aplicáveis, sendo preferível, nesses casos, nacionalizar o bem, a fim de obter o seu desembaraço de forma célere.

Em resumo, pode-se afirmar que, na perspectiva dos prestadores de serviços, os principais problemas enfrentados estão relacionados a aspectos procedimentais do sistema tributário, e não a um comprometimento da sua isonomia, comparativamente a um par estrangeiro, relativamente à carga tributária.

8.4 FORNECEDOR DIRETO

Define-se como fornecedor direto a empresa que provê bens para o concessionário – árvores de natal, manifolds, umbilicais, entre outros – à exceção dos EPCistas ou Integradores, que, embora atuem como fornecedores diretos do ponto de vista da cadeia, foram analisados separadamente devido à natureza dos equipamentos e serviços fornecidos ao concessionário.

Com base nas entrevistas, pode-se confirmar o aspecto da pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas para o Estudo de Competitividade da Cadeia Produtiva de Offshore, no sentido de que, em geral, os fornecedores diretos são altamente dependentes do Setor de Petróleo e Gás.

Praticamente todo o faturamento dos fornecedores diretos é proveniente das vendas ao operador e isso se deve tanto às altas exigências de especialização dos equipamentos produzidos para o setor quanto à baixa compatibilidade de tais produtos com outros setores da indústria no mercado interno.

Por outro lado, as compras do fornecedor direto podem ser realizadas tanto localmente quanto via importação, em função do tipo de insumo requerido para produção.

Nesse contexto, os fornecedores diretos utilizam predominantemente, nas importações de insumos, o *drawback* no âmbito do REPETRO, e nas compras locais, os regimes de depósito alfandegado certificado e de entreposto aduaneiro, que viabilizam a suspensão dos tributos federais. Não tem sido utilizado o regime de *drawback* integrado, em virtude das dificuldades operacionais e da complexidade dos mecanismos de controle exigidos.

Uma vez que o efeito prático dos três regimes (depósito alfandegado certificado, entreposto aduaneiro e *drawback* integrado) é semelhante, a despeito das características particulares de cada regime, a escolha do regime a ser aplicado acaba sendo definida com base em aspectos procedimentais relacionados à sua facilidade de implementação.

No que se refere ao ICMS, os fornecedores têm utilizado a isenção ou redução de alíquota na compra de insumos locais, com base na interpretação de que os insumos, ainda que não repetráveis, são alcançados pelo Convênio 130/07 quando destinados a um bem repetrável.

Apesar do fato de esse tratamento benefício atenuar o problema de acúmulo de créditos de ICMS, a grande maioria dos fornecedores diretos possui saldo credor acumulado de ICMS, o que acarreta custos adicionais para este elo.

Esse acúmulo decorre do fato de o ICMS ser cobrado em alguns casos – como por São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo (no que tange às operações interestaduais), por exemplo – ainda que com alíquota reduzida (no caso de SP) e de a operação de saída subsequente praticada pelos fornecedores diretos ser, em regra, desonerada, por ser praticada através de exportação ficta (apenas o Estado de Minas Gerais não reconhece a exportação ficta).

Em relação à habilitação de bens ao REPETRO, há consenso entre os fornecedores diretos de que existe uma ampla margem de interpretação sobre a repetrabilidade dos bens, o que eleva a insegurança relacionada ao processo de requerimento da habilitação.

Essa incerteza é atribuída principalmente à diferença entre as listas de bens do Convênio 130/07 e do REPETRO, além da ausência de mecanismos para uniformização da interpretação da lista de bens frente às constantes inovações tecnológicas e ao alto grau de customização dos equipamentos do setor.

Tal incerteza, assim como outras dificuldades interpretativas relacionadas à tributação do setor, gera impacto sobre o elo do subfornecedor direto, que, apesar de ser pressionado a aplicar a alíquota reduzida do Convênio 130/07, muitas vezes não possui visibilidade ou mesmo conhecimento técnico sobre a legislação do setor.

A complexidade do processo tem obrigado fornecedores diretos a “ensinar” os subfornecedores sobre o funcionamento do REPETRO e dos demais regimes aduaneiros especiais usualmente adotados pelo setor de E&P de Petróleo e Gás.

Além disso, os fornecedores diretos têm sofrido com a falta de celeridade tanto para a habilitação ao REPETRO quanto para a sua renovação. Em decorrência do tempo envolvido no processo, alguns fornecedores têm optado por utilizar regimes alternativos – como a admissão temporária para utilização econômica – mesmo que impliquem acréscimo de custos para garantir a viabilidade de suas operações.

Para a compra de insumos importados, utiliza-se o regime de *drawback*, vinculado ou não ao regime do REPETRO. Porém, muitos fornecedores encontram dificuldades logísticas para a plena fruição desse regime, devido à necessidade de vinculação física do insumo importado especificamente ao produto final com destino à exportação.

8.5 EPCISTA/INTEGRADOR

Define-se como EPCista ou Integrador a empresa contratada pelo concessionário para a engenharia, suprimentos e construção das plataformas *offshore* na cadeia de fornecimento de Petróleo e Gás. O EPCista atua exclusivamente no fornecimento direto ao concessionário, e, portanto, raramente realiza vendas no mercado interno ou para outros setores da indústria.

Tipicamente, o EPCista está habilitado ao REPETRO e dispõe de recinto alfandegado onde realiza a atividade de integração dos bens adquiridos mediante a aplicação dos regimes de *drawback* (no caso dos importados) ou de entreposto aduaneiro ou DAC (no caso dos bens adquiridos localmente) .

Apesar de o processo de alfandegamento, que figura como requisito para a aplicação dos regimes de entreposto aduaneiro e DAC, ser complexo, demandando tempo e esforço procedimental, os EPCistas consideram que ele é vantajoso porque, uma vez concluído, viabiliza significativa simplificação com relação às importações realizadas posteriormente ao alfandegamento.

Admitindo que o produto final a ser comercializado com o concessionário é repetrável, o EPCista recomenda aos subfornecedores diretos locais que considerem a suspensão dos tributos federais (IPI, PIS, COFINS) e utilizem o Convênio 130/07 com relação ao ICMS, aplicando isenção ou redução de alíquota, conforme o caso.

Essa recomendação decorre do entendimento adotado pelo EPCista de que a compra de insumos pode ser enquadrada no Convênio mesmo com relação aos insumos não repetráveis, desde que destinados a serem integrados a um bem repetrável.

Tal entendimento dos EPCistas foi confirmado pelas informações obtidas nas entrevistas, de modo que mesmo bens não repetráveis são alcançados pelo tratamento tributário concedido pelo Convênio ICMS 130/07 às operações anteriores à exportação ficta, desde que sejam destinados a serem integrados a um bem repetrável.

Em geral, os Estados aplicam a isenção do ICMS nessa operação imediatamente anterior à exportação ficta. É o que ocorre com RJ, RS, BA e ES (nesse caso, exclusivamente com relação às operações internas).

Já São Paulo aplica uma redução de alíquota – para 3% sem direito a crédito ou 7,5% com direito a crédito – à referida operação, em lugar da isenção.

Minas Gerais, por sua vez, não reconhece a exportação ficta e, como consequência, tributa integralmente pelo ICMS tanto a própria exportação ficta quanto a operação antecedente a ela. Nesse caso, aplicam-se, como regra geral, as alíquotas de 18% em operações internas ou 12% em operações interestaduais com origem no Estado e destino a outro Estado da região Sul ou Sudeste (exceto ES).

E o Espírito Santo, por fim, exige o ICMS integralmente (12%) com relação à operação anterior à exportação ficta, quando de natureza interestadual.

De qualquer modo, mesmo quando não se considera a extensão do Convênio 130/07 para as compras de insumos locais, o EPCista já é beneficiado, em muitos casos, por outros incentivos fiscais estaduais que garantem a isenção ou diferimento do pagamento do ICMS.

Consequentemente, embora o EPCista considere o ICMS como um custo para a sua produção, o tributo estadual tem um impacto menor que o previamente considerado no modelo teórico.

Adicionalmente, assim como fornecedores diretos e prestadores de serviço que realizam a importação de bens, os EPCistas têm encontrado dificuldades em realizar importações sob regimes aduaneiros especiais, principalmente no que se refere ao tempo necessário para o desembaraço do bem.

Segundo os entrevistados, tais entraves têm gerado considerável elevação dos custos logísticos para as empresas, reduzindo a vantagem competitiva de regimes aduaneiros especiais frente ao regime de importação normal.

8.6 SUBFORNECEDOR DIRETO

Os subfornecedores diretos representam fabricantes de máquinas e equipamentos que serão integrados a módulos e subsistemas de plataformas *offshore*. Alguns exemplos típicos são produtores de bombas, válvulas, motores, transformadores e tubos rígidos.

A gama de subfornecedores diretos é ampla, seja em termos de porte, portfólio de produtos comercializados ou de relevância da indústria de *upstream* de Petróleo e Gás para as suas receitas.

O faturamento dos agentes desse elo costuma estar menos concentrado na cadeia de fornecimento *offshore*. Logo, as vendas dos subfornecedores diretos usualmente não estão condicionadas diretamente aos regimes aduaneiros especiais do setor, havendo uma proporção maior de saídas de mercadorias para outros setores, algumas das quais para o mercado local, mas com aplicação de benefícios fiscais estaduais específicos, e outras para exportação.

Em decorrência das especificidades aplicáveis ao Setor de Petróleo e Gás, muitos subfornecedores não têm conhecimento sobre os tratamentos tributários passíveis de serem aproveitados nesse contexto, como é o caso dos regimes aduaneiros especiais.

Dessa forma, diversos fornecedores diretos apontaram a necessidade de orientarem os subfornecedores diretos acerca da legislação aplicável, a fim de que as operações de compra possam receber determinado tratamento favorável previsto na legislação do setor.

Exceção à lógica acima ocorre, contudo, (i) quando os subfornecedores diretos atuam também como fornecedores diretos ou (ii) quando o Setor de Petróleo e Gás representa uma fração significativa de suas vendas.

Particularmente na interface com os EPCistas, muitos subfornecedores diretos são instruídos a aplicar a isenção ou a alíquota reduzida de ICMS, conforme o caso, nas operações de venda para fornecedores diretos, EPCistas ou integradores, anteriores à exportação ficta.

Todavia, sob a perspectiva dos subfornecedores diretos, a aplicação da instrução recebida dos EPCistas oferece riscos, na medida em que a interpretação do Convênio ICMS 130/07 não é clara o suficiente.

Os EPCistas e integradores, por sua vez, argumentam que não é possível apresentar a documentação completa aos subfornecedores, o que comprovaria a utilização do regime, em virtude da confidencialidade de tais contratos.

No que se refere à compra de insumos, o subfornecedor direto utiliza tipicamente a tributação sem aplicação de regimes aduaneiros especiais para aquisição de bens localmente, com incidência integral do IPI, PIS e COFINS, além do ICMS.

Vale destacar que, devido à incidência desses tributos na compra e da aplicação de benefícios fiscais com redução da alíquota de ICMS na venda, o subfornecedor direto pode acumular créditos de ICMS.

Esse é notadamente o principal ponto de perda de competitividade da cadeia nacional face à concorrência estrangeira.

Tal desvantagem pode ser agravada caso o subfornecedor opte pela compra de bens produzidos no exterior, uma vez que nessa importação incidirão todos os tributos de uma importação típica.

Além disso, muitas vezes alguns aspectos procedimentais geram demora na recuperação de créditos e aumento dos custos financeiros da empresa. Isso ocorre especialmente com subfornecedores diretos de menor porte ou cujos produtos têm baixa regularidade de saída, como fabricantes de bens de capital de grande porte. Nesses casos, o custo de capital de giro torna-se uma variável mais relevante para a viabilidade do negócio.

8.7 SUBFORNECEDOR INDIRETO

Similarmente ao subfornecedor direto, a lista de subfornecedores indiretos é extremamente eclética, abrangendo grandes extratores de matéria-prima, produtores de forjados, fabricantes de componentes de subsistemas altamente sofisticados, pequenas oficinas de peças comoditizadas, entre outros.

Devido à distância na cadeia de fornecimento, o subfornecedor indireto tem pouca visibilidade ou possibilidade de fruição dos benefícios relacionados ao setor.

Além disso, agentes desse elo da cadeia raramente possuem elevada dependência de um cliente ou setor específico, tendo mais facilidade para compensar, em saídas para outros setores, os créditos eventualmente acumulados em determinado segmento.

8.8 RECEITA FEDERAL

No contexto da cadeia de fornecimento de Petróleo e Gás, a Receita Federal é responsável pela habilitação ao REPETRO, fiscalização e controle das operações aduaneiras praticadas com ou sem aplicação de regimes aduaneiros especiais, arrecadação dos tributos federais sobre todos os elos da cadeia, além de dispor de competência normativa para regulamentar, em nível infralegal, as matérias relacionadas ao seu âmbito de atuação.

A partir das duas entrevistas realizadas, a Receita Federal manifestou seu entendimento de que a amplitude da lista anexa à Instrução Normativa RFB 844/08 deveria ser definida com base na política industrial, não competindo a ela a decisão pela manutenção, restrição ou ampliação da lista.

No entanto, foi apontada uma complexidade significativa associada à subjetividade da lista atual, especialmente no que se refere ao item “Máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural”.

Com relação às reclamações dos agentes sobre a demora na apreciação dos pedidos de habilitação ao REPETRO, a Receita aponta que boa parte dos atrasos decorre de deficiências documentais ou informativas na instrução dos processos pelos agentes.

No que se refere aos pleitos apresentados em data muito próxima ao final do contrato, a Receita entende que pode haver razões negociais para tanto, mas justifica que não tem como analisar os processos em tão curto prazo. Nesses casos, ela entende que a adoção do Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, com o pagamento proporcional dos tributos, até a apreciação do pedido, é adequada.

Informação interessante explicitada pela Receita Federal nas entrevistas se refere ao fato de que cerca de 10% dos bens submetidos ao REPETRO (segundo a Receita, aqueles mais relevantes em termos econômicos: plataformas, estruturas flutuantes etc.) representam cerca de 90% da renúncia fiscal. Com relação a esses, esclarece a Receita que os processos de habilitação são relativamente simples, podendo ser realizados com muito mais celeridade.

Por outro lado, os demais bens (90%), que representam apenas 10% da renúncia fiscal, são os mais complexos e acabam elevando o tempo médio para realização das análises porque aumentam muito o volume e a complexidade dos pedidos.

Ainda segundo a Receita Federal, os sistemas de controle informatizados atualmente mantidos pelos agentes são falhos e deficientes. Embora eles passem por um processo de

homologação pela Receita Federal, ela esclarece que faltam sistemas de qualidade, especialmente com relação à consolidação das informações em relatórios analíticos, de modo que os atualmente utilizados foram aprovados em função do risco de sequer conseguir acesso mínimo às informações dos bens submetidos ao REPETRO pelos agentes.

Além do exposto, a Receita Federal suscitou ideias sobre possíveis medidas a serem avaliadas no âmbito do estudo. Dentre elas, a redução da abrangência – que poderia ser feita pela natureza dos bens ou através de um corte por valor (definição de um valor mínimo para que o bem seja repetrável) – dos bens alcançados pelo REPETRO, de modo a agilizar o procedimento.

Sugeri, ainda, que, com relação aos bens envolvidos em contratos de curto prazo – especialmente embarcações de apoio e sondas – o bem poderia ser habilitado sem vínculo a um contrato específico, como forma de viabilizar a sujeição desses ao REPETRO, já que, atualmente, o tempo de apreciação do pedido de habilitação muitas vezes inviabiliza a fruição do regime aduaneiro especial.

Por fim, foi cogitada a modificação da lista da Instrução Normativa RFB 844/08, de modo que passasse a contemplar os códigos de classificação dos bens repetráveis na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Essa lista, contudo, deveria ser periodicamente revisada, podendo ser incluídos novos itens decorrentes de inovações tecnológicas ou excluídos itens, com relação aos quais o fornecimento local já estivesse consolidado em termos de preço, prazo e qualidade.

8.9 SECRETARIAS DA FAZENDA ESTADUAIS

As Secretarias da Fazenda Estaduais, no contexto do Setor de Petróleo e Gás, atuam no controle, fiscalização e cobrança do ICMS.

A partir das entrevistas realizadas, pudemos detalhar a forma como os Estados vêm tratando as operações relacionadas ao Setor de Petróleo e Gás, no que tange à tributação pelo ICMS.

Nesse sentido, e considerando ter sido definido que, a partir das entrevistas, novos Estados seriam acrescidos à análise – isto é, além de Rio de Janeiro e São Paulo, já previstos no modelo teórico, seriam contemplados também Minas Gerais, Espírito Santo, Bahia e Rio Grande do Sul – entendemos ser pertinente traçar considerações específicas sobre cada um dos referidos Estados.

8.9.1 Rio de Janeiro

A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro tem adotado uma posição que favorece a desoneração da cadeia produtiva *offshore*.

Com base no Decreto Estadual 41.142/08, o Estado aplica isenção (para fase de exploração) ou redução de alíquota (para 3% sem direito a crédito ou 7,5% com direito a crédito, para a fase de produção) na admissão temporária de bens no âmbito do REPETRO.

Além disso, reconhece a exportação ficta, isentando tal operação do ICMS, assim como a operação imediatamente anterior a ela.

Não houve precisão quanto à definição do momento (se antes ou após a publicação do referido Decreto 41.142/08), mas ouvimos relatos, nas entrevistas de casos pontuais de cobrança do ICMS em operações de exportação ficta com origem no Rio de Janeiro.

8.9.2 São Paulo

O Estado de São Paulo, por sua vez, através do Decreto 53.574/08, aplicou a alíquota de 1,5% do ICMS para a importação sob admissão temporária, no âmbito do REPETRO, para a fase de exploração. Quanto à fase de produção, também aplicou a alíquota de 3% sem direito a crédito ou 7,5% com direito a crédito.

A exportação ficta também foi desonerada, mas com relação à operação antecedente à exportação ficta, o Estado aplica as alíquotas de 3% (sem direito a crédito) ou 7,5% (com direito a crédito), em vez de conceder isenção.

A partir das entrevistas, pode-se afirmar que as empresas têm optado pela alíquota de 3% sem direito a crédito, no que se refere à operação anterior à exportação ficta, em detrimento da possível aplicação da alíquota de 7,5% com direito a créditos.

8.9.3 Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais, através do Anexo IV, Parte 1, do seu Regulamento do ICMS (Decreto 43.080/02), concedeu redução da base de cálculo em 37,5% nas saídas internas ou interestaduais com destino a (i) contribuinte habilitado ao REPETRO, (ii) estaleiro, ou (iii) fabricante de equipamentos a serem empregados nas atividades de exploração e produção.

Além disso, foi concedida isenção para a operação antecedente à exportação ficta, mas limitada às operações destinadas à utilização nas atividades de produção ou exploração nos municípios de Arinos, Bonfinópolis de Minas, Brasilândia de Minas, Buritis, Buritizeiro, Cabeceira Grande, Campo Azul, Chapada Gaúcha, Coração de Jesus, Dom Bosco, Ibiaí, Icarai de Minas, Januária, Jequitai, João Pinheiro, Lagoa dos Patos, Lassance, Natalândia, Paracatu, Pedras de Maria da Cruz, Pintópolis, Pirapora, Ponto Chique, Riachinho, Santa Fé de Minas, São Francisco, São Gonçalo do Abaeté, São João da Lagoa, São João do Pacuí, São Romão, Três Marias, Ubaí, Unaí, Uruana de Minas, Urucuia ou Várzea da Palma.

Ocorre que, segundo as informações obtidas pelas entrevistas realizadas, o Estado de Minas Gerais não vem reconhecendo, na prática, a exportação ficta e, como consequência, tem tributado tanto a própria exportação ficta quanto a operação antecedente a ela.

8.9.4 Bahia

Através do Decreto Estadual 11.183/08, a Bahia concede ao Setor de Petróleo e Gás tratamento equivalente àquele descrito com relação ao Rio de Janeiro.

Há aplicação de isenção na importação de bens por admissão temporária para a fase de exploração e cobrança da alíquota de 3%, sem direito a crédito, ou 7,5%, com direito a crédito, na importação de bens por admissão temporária para a fase de produção.

A exportação ficta, por sua vez, assim como a operação a ela antecedente, foi isentada.

8.9.5 Rio Grande do Sul

No Rio Grande do Sul, o art. 9º, CLXXI a CLXXIII, do Livro I, Título III, Capítulo IV, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul (Decreto 37.699/97), concede, às operações típicas do setor, tratamento semelhante àquele atribuído pela legislação do Rio de Janeiro e da Bahia.

8.9.6 Espírito Santo

Já o Espírito Santo, através do Decreto 2.113-R/08, também seguiu a mesma linha do Rio de Janeiro, Bahia e Rio Grande do Sul no que tange ao tratamento tributário das operações praticadas no setor, porém com uma peculiaridade. Limitou a isenção do ICMS, na operação antecedente à exportação ficta, às operações internas, excluindo, portanto, desse benefício, as operações interestaduais entre subfornecedor direto e fornecedor direto.

9 IMPACTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL SOBRE A CADEIA DE FORNECEDORES E SEUS SEGMENTOS

Uma vez esclarecido o funcionamento real dos mecanismos vigentes do sistema tributário atual sob a perspectiva de cada um dos elos da cadeia de fornecimento *offshore*, é possível analisar a validade das premissas utilizadas na caracterização teórica dos Estudos de Caso.

Os casos práticos apresentaram algumas diferenças quanto à interpretação adotada no modelo teórico, assim como na utilização dos mecanismos disponíveis para redução da carga tributária.

Além disso, recordando que, na abordagem do modelo teórico, definimos o impacto tributário como sendo a perda de competitividade da cadeia de fornecimento nacional comparativamente a uma cadeia equivalente localizada no exterior.

E, ainda, para cada caso, consideraram-se dois cenários: (a) o fabricante está localizado no mesmo Estado do comprador e (b) o fabricante está localizado em um Estado diferente do comprador. Para fins de simplificação, no relatório anterior, consideramos o Estado do comprador como sendo o Rio de Janeiro e São Paulo como o Estado distinto para os casos do tipo (b).

9.1 CASO 1

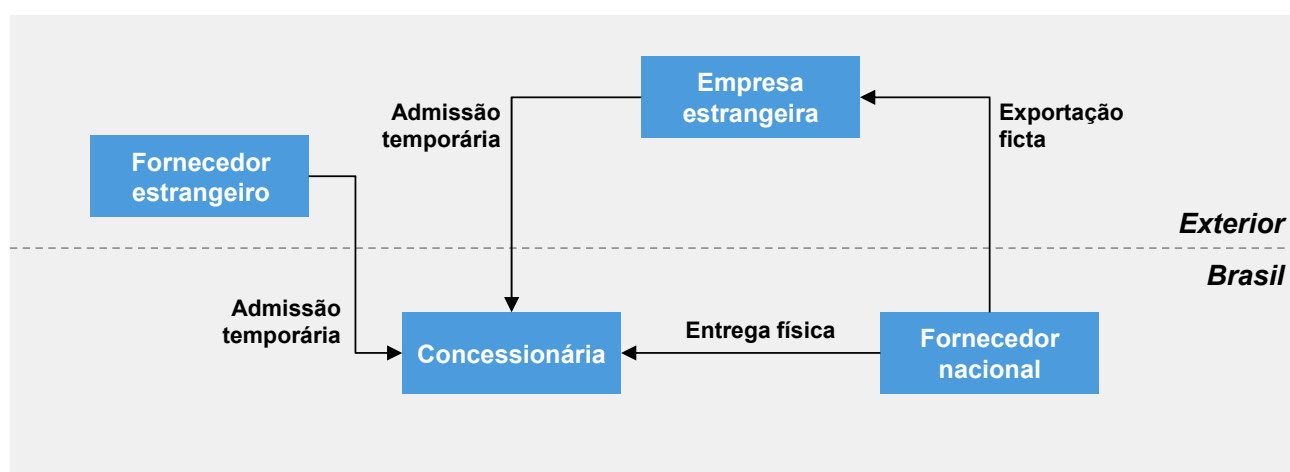


Figura – Esquema do caso 1

No Caso 1, analisamos o impacto tributário sobre a cadeia nacional caso um concessionário realize a compra de um bem repetrável de um fornecedor direto nacional, em comparação a um fornecedor direto equivalente localizado no exterior.

No modelo teórico, observamos, para o Caso 1a, que o impacto de ordem tributária seria nulo devido à isenção do ICMS oferecida pelo Estado do Rio de Janeiro para bens abrangidos na lista do Convênio 130/07.

Já no Caso 1b, esse impacto seria da ordem de 1,6% em média, com variação de 1,3% a 2,0%, devido à aplicação pelo Estado de São Paulo da alíquota de ICMS de 3% sem direito a crédito.¹⁴³

No Caso de Minas Gerais e do Espírito Santo, o impacto típico sobre o fornecedor direto é de 7,2%, podendo variar entre 5,8% e 8,7% em virtude da incapacidade do fornecedor de aproveitar os créditos estaduais.

A partir do estudo da legislação de outros Estados fornecedores, pode-se estender para RS e BA as mesmas considerações utilizadas no caso do Rio de Janeiro, ou seja, haveria igualmente isenção do ICMS e, conseqüentemente, a nulidade do impacto tributário nesses Estados.

Diante do exposto, observa-se que o Caso 1 real reforça o entendimento do modelo teórico.

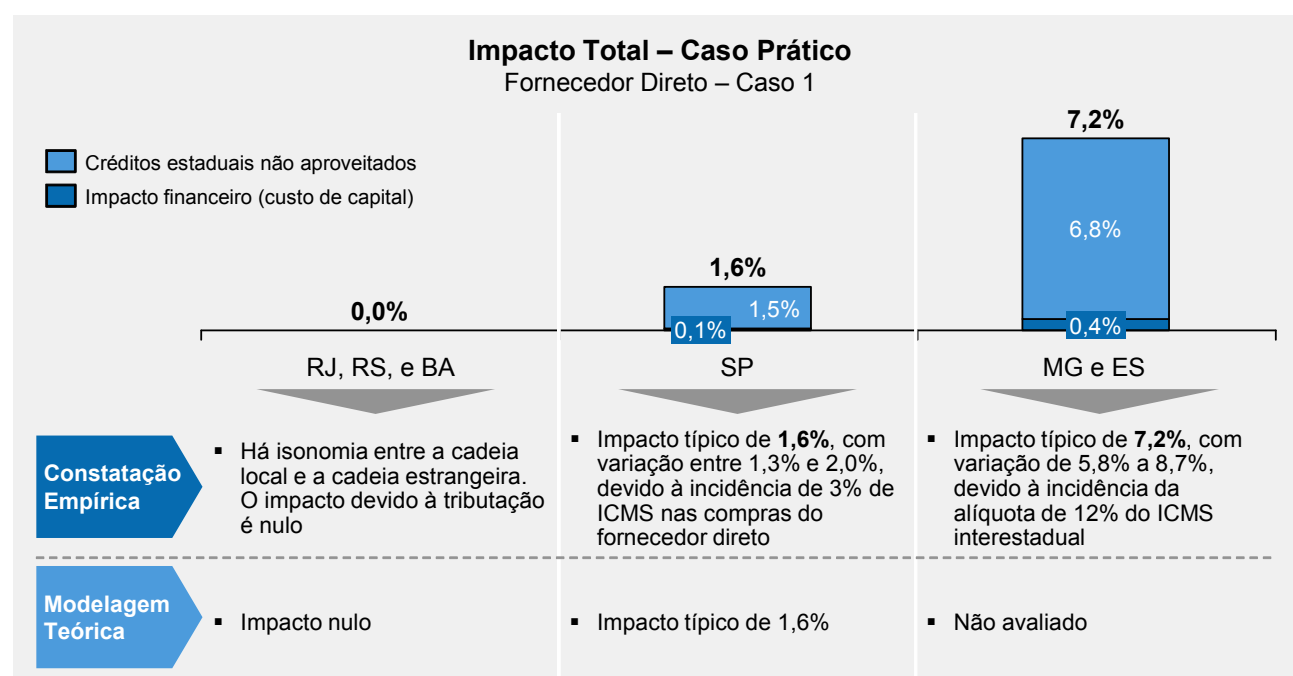


Figura - Comparação entre a constatação empírica e a modelagem teórica - caso 1

¹⁴³ Também existe a possibilidade de utilização da alíquota de 7,5% com direito a compensação, porém, dada a incapacidade de aproveitamento dos créditos pelo fornecedor direto, não foi observado qualquer caso em que essa alíquota é utilizada.

9.2 CASO 2

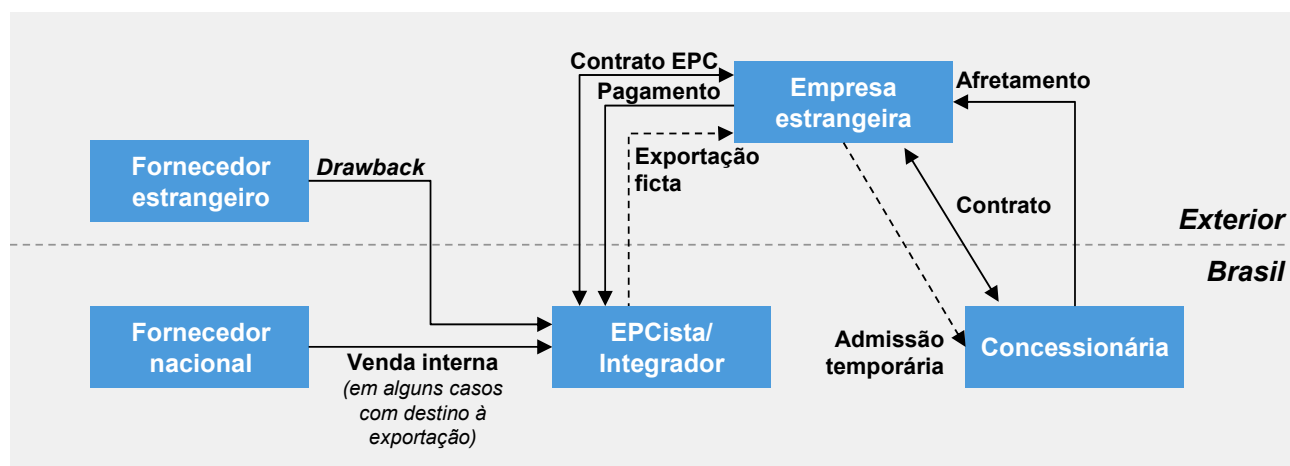


Figura – Esquema do caso 2

Já no Caso 2, percebe-se uma grande diferença entre a interpretação teórica e o funcionamento real.

No modelo teórico, consideramos que a aplicação de tratamento tributário benéfico relativo ao ICMS poderia ser limitada pelos Estados a bens repetráveis. Contudo, o que tem ocorrido na prática é a aplicação de incentivos também às operações com insumos não repetráveis, desde que destinados a serem integrados a produto repetrável.

A interpretação que vem prevalecendo, entre os Estados, é de que o fato de o comprador ser habilitado ao REPETRO já se revela suficiente para que se considerem atendidos os requisitos de controle necessários à aplicação do tratamento tributário específico.

Dessa forma, cumpre esclarecer que o impacto retratado nos Casos 2 e 3 passou a ser equivalente. Isso porque o aspecto que diferenciava esses dois Casos era exatamente a possível inaplicabilidade da desoneração à operação anterior à exportação quando praticada com bem não repetrável.

Feito tal esclarecimento, pode-se afirmar as entrevistas mostraram que a maior parte dos subfornecedores diretos não têm sido capazes de repassar todos os créditos de ICMS acumulados na compra de insumos locais.

Com base nessas informações, consideramos que a faixa de valores percentuais mais apropriada para a venda local do subfornecedor direto está entre 30% e 60%. Nesse caso, o impacto mínimo no Caso 2a para um subfornecedor direto de um bem não repetrável seria de 0,9% para um limite de fração de venda local de 60% e valor agregado de 60%.

No limite mínimo do Caso 2a, o impacto seria unicamente devido ao custo de capital de giro dos créditos acumulados na compra do subfornecedor direto. Não haveria impacto sobre o subfornecedor direto devido aos créditos acumulados pelo fornecedor direto, uma vez que o Estado do Rio de Janeiro isenta as operações anteriores à exportação ficta.

Além disso, o subfornecedor direto também não acumularia créditos federais ou estaduais, em virtude das condições de fração de venda interna e valor agregado, obtidos a partir de pesquisa da FGV para o Estudo de Competitividade da Cadeia *offshore* da ONIP.

Já no pior cenário para o Caso 2a, quando a fração de venda local do subfornecedor direto é de 30% e o valor agregado da ordem de 40%, o impacto será de 8,8%, o que se deve ao acúmulo de créditos de ICMS do próprio subfornecedor.

Dado que a legislação do Estado do Rio de Janeiro é semelhante à dos Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, os impactos tributários nesses Estados seriam semelhantes aos do Caso 2a.

Por sua vez, no Caso 2b, no Estado de São Paulo, além do impacto financeiro, haveria o impacto adicional da aplicação da alíquota de 3% do ICMS nas operações em que São Paulo é o Estado de origem.

Nesse caso, também poderia haver acúmulo de créditos estaduais não aproveitados devido aos patamares utilizados de valor agregado e fração interna. Desse modo, o impacto teórico típico sobre o subfornecedor direto do Estado de São Paulo seria de 4,2%, podendo variar em casos extremos entre 3,9% e 11,9%.

Já no caso de Minas Gerais e do Espírito Santo, a análise do Caso 2b mostra que nesses Estado haveria a maior perda de competitividade, da ordem de 14,7% em relação a um subfornecedor estrangeiro. Isso se deve ao impacto sobre o fornecedor direto da aplicação da alíquota de 12% do ICMS na operação interestadual (tendo Minas Gerais ou Espírito Santo como origem e o Rio de Janeiro como destino). Tal valor poderia variar entre 14,5% e 14,9%, em função da capacidade do subfornecedor direto de abater os próprios créditos estaduais em outras operações de venda no mercado interno.

Vale ressaltar que, apesar de os valores analisados representarem grande parte dos casos de subfornecedores diretos, tal interpretação não pode ser generalizada, uma vez que a gama de subfornecedores é muito heterogênea. Além disso, alguns EPCistas usufruem de outros benefícios específicos nas suas compras em função do projeto e do Estado em que o empreendimento é realizado.

Também foi observada no caso real a situação em que o subfornecedor direto é obrigado a adquirir parte dos insumos via importação com tributação integral.

Nesse caso, o impacto adicional sobre o subfornecedor direto seria significativamente elevado, já que, nesse caso, aplicar-se-iam, além dos tributos de uma compra local, o Imposto de Importação, cuja alíquota varia de acordo com a natureza do bem nacionalizado. Nesse caso, então, a perda de competitividade em relação ao subfornecedor direto estrangeiro seria ampliada.

Além disso, embora seja válida a interpretação no modelo teórico de equivalência, do ponto de vista tributário, dos regimes de *drawback* integrado, DAC e entreposto aduaneiro, a dificuldade de operacionalização do *drawback* integrado faz com que tais regimes não sejam aplicados nos casos reais.

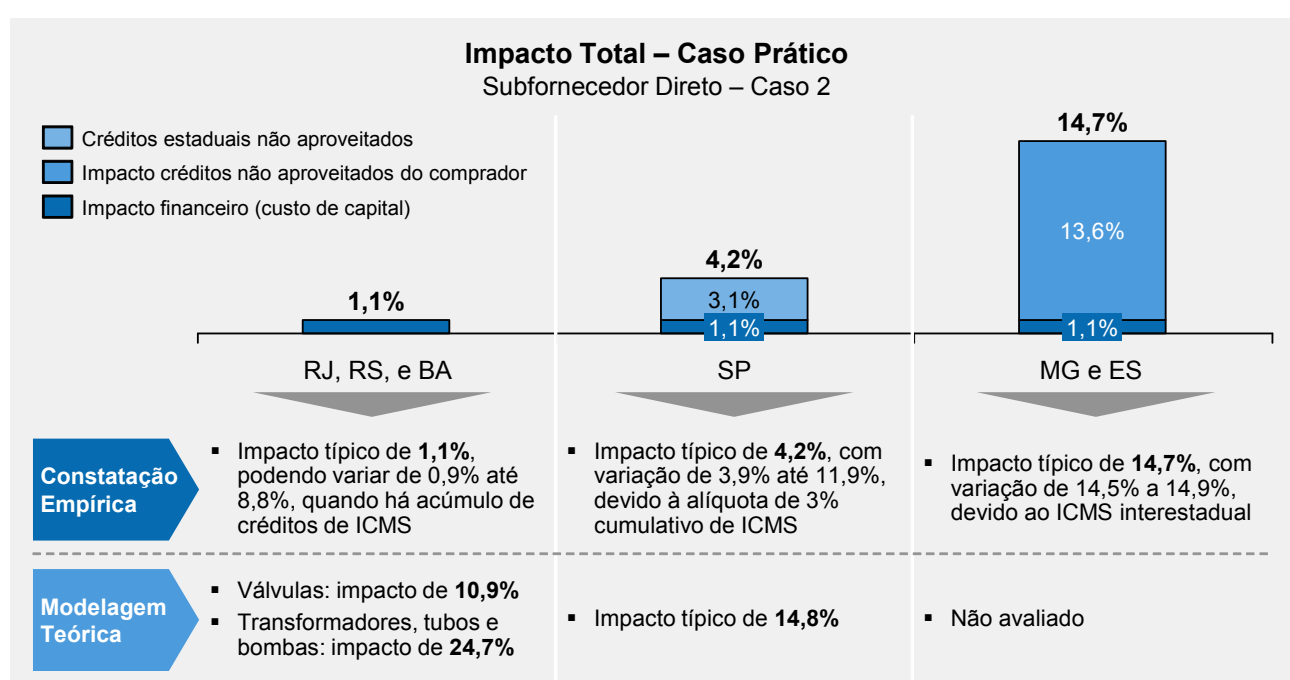


Figura - Comparação entre a constatação empírica e a modelagem teórica - caso 2

9.3 CASO 3

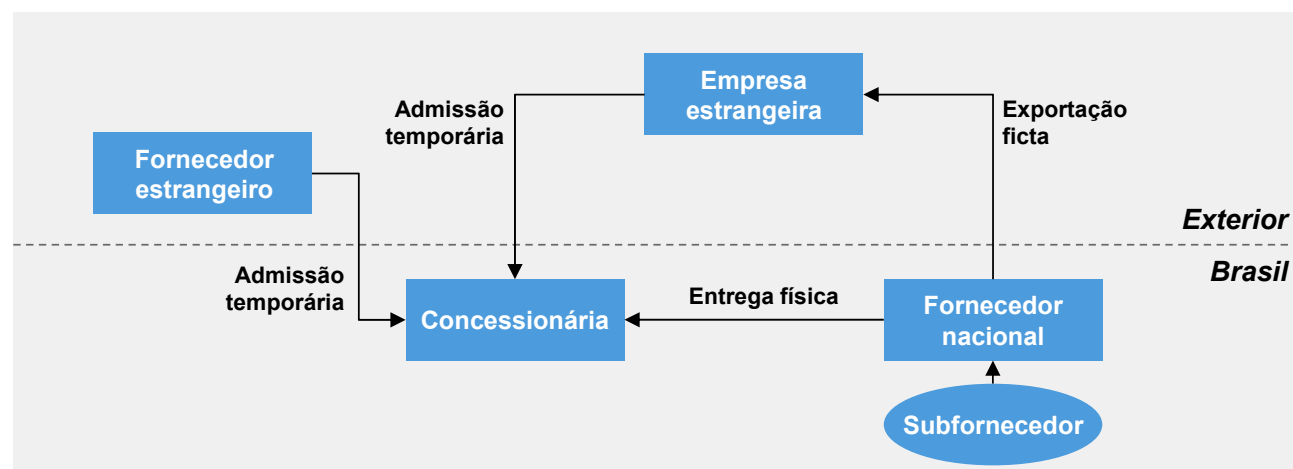


Figura – Esquema do caso 3

A análise teórica do Caso 3 foi parcialmente confirmada pelas entrevistas. Assim como presumido no modelo teórico, na situação real da indústria, o subfornecedor direto realiza as compras com tributação integral, tanto em operações locais quanto internacionais, e aplica alíquota reduzida na venda ao fornecedor direto de um bem repetrável.

Entretanto, como observado no Caso 2, parte dos subfornecedores entrevistados relataram problemas de acúmulo dos créditos de ICMS, mostrando ser a fração de vendas internas insuficiente para compensar tais créditos.

Desse modo, o fator de distinção entre os Casos 2 e 3, qual seja, a repetrabilidade do bem vendido ao fornecedor direto, acaba sendo anulado pela constatação de que, no Caso 2 – diferentemente do que se tinha assumido para a concepção do modelo teórico – tanto bens repetráveis quanto bens não repetráveis, desde que destinados a serem incorporados a um bem repetrável, têm o mesmo tratamento quanto ao ICMS. Assim, os resultados para o Caso 3 são semelhantes aos do Caso 2.

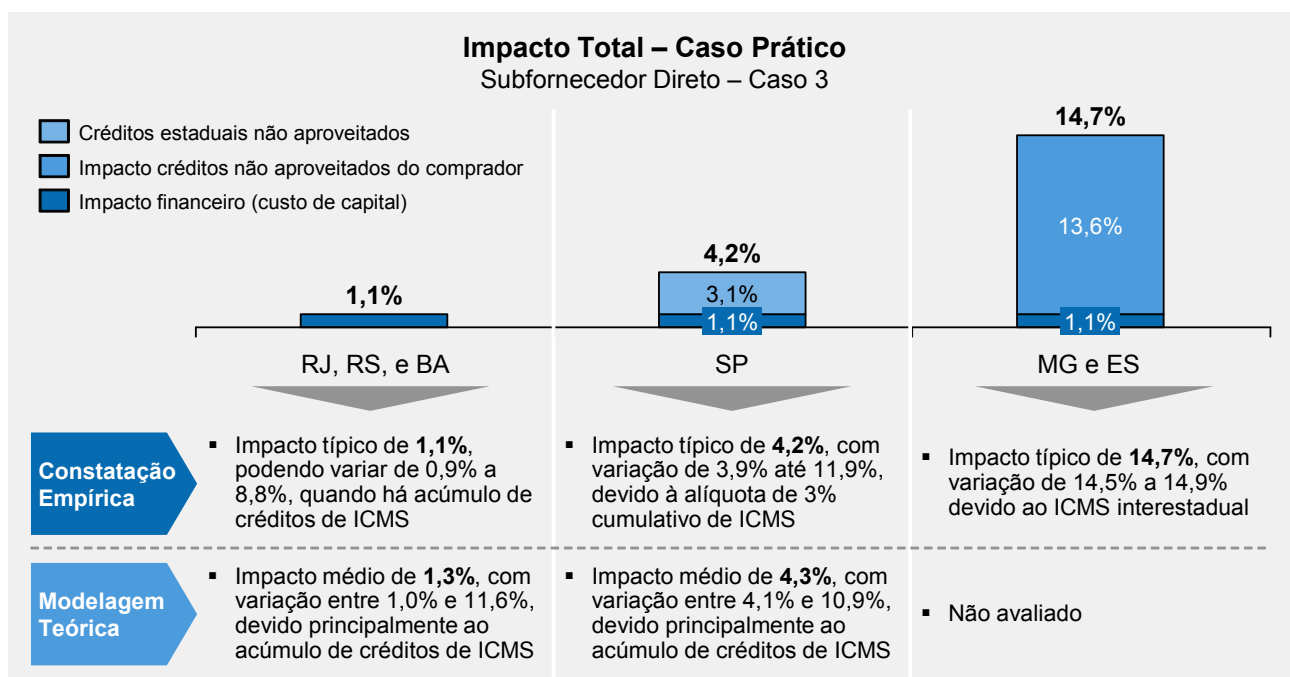


Figura - Comparação entre a constatação empírica e a modelagem teórica - caso 3

9.4 CASO 4

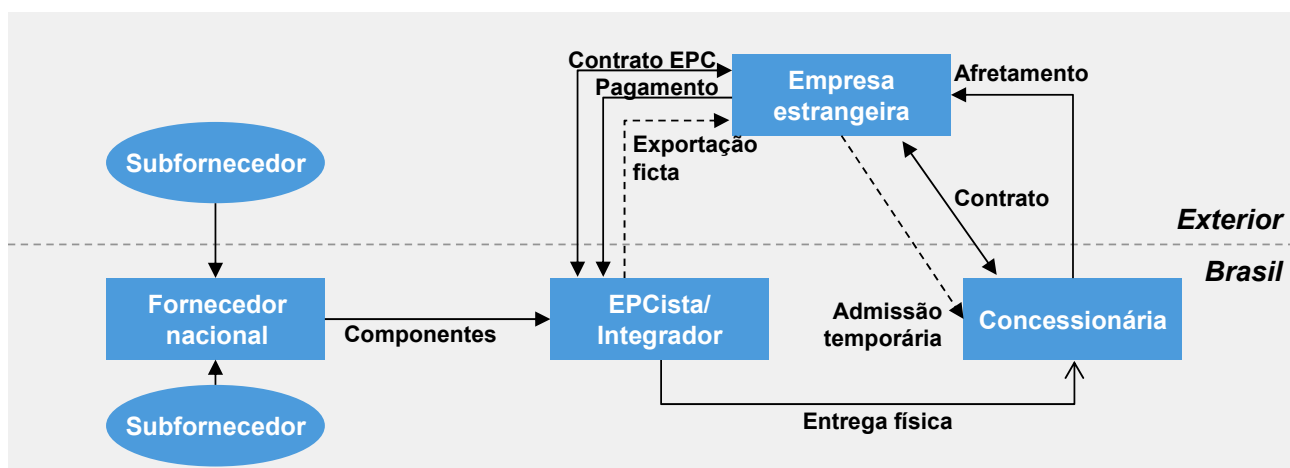


Figura – Esquema do caso 4

Além das diferenças já destacadas na análise do Caso 2, o Caso 4 corresponde à interpretação admitida no modelo teórico.

Mesmo que haja uma aparente vantagem do subfornecedor nacional em comparação com o par estrangeiro, da ordem de 14,8% devido ao II, sob o ponto de vista da cadeia como um todo, a operação entre subfornecedor direto nacional e fornecedor direto continua apresentando desvantagem. Entretanto, esta desvantagem é na realidade significativamente menor do que as estimativas do modelo teórico.

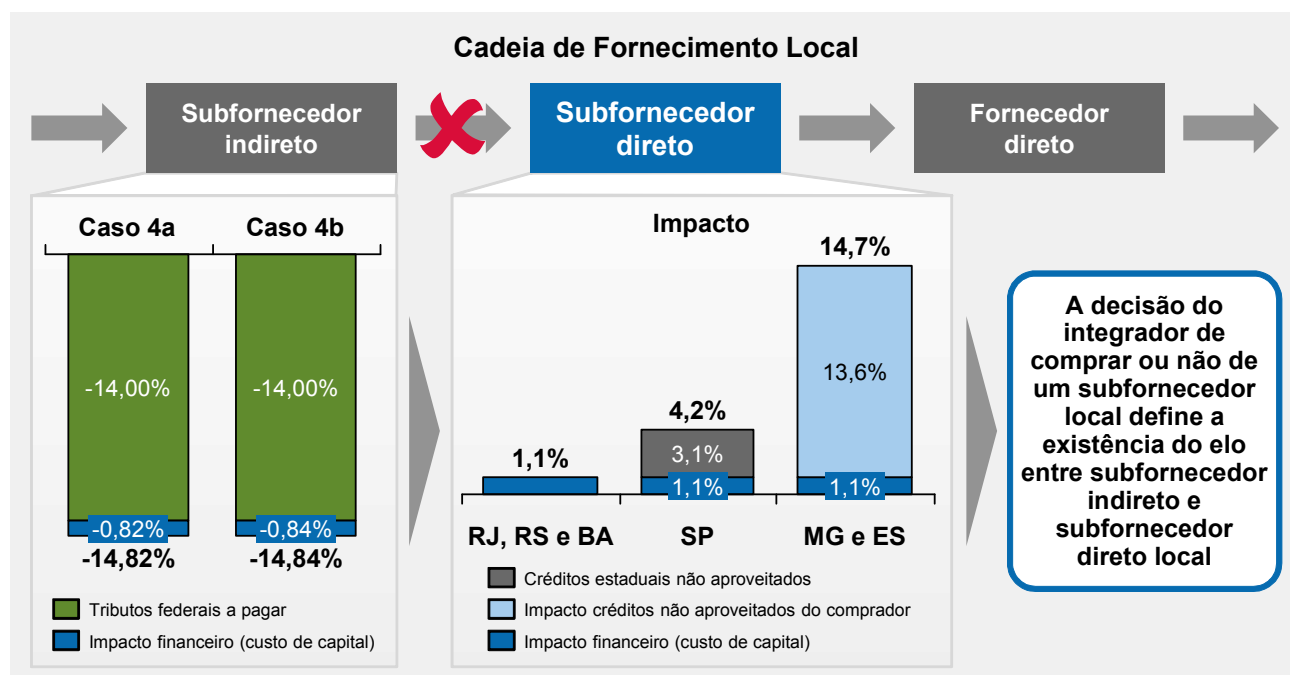


Figura – Impacto empírico sobre a cadeia de fornecimento local – caso 4

Podemos concluir, então, que grande parte das premissas adotadas na fase de caracterização e desenvolvimento do modelo teórico foi corroborada pelas entrevistas conduzidas com os diversos agentes da cadeia de fornecedores.

Em termos dos resultados, a principal diferença ocorreu na interface entre o subfornecedor direto e o fornecedor direto, que admite a aplicação do Convênio ICMS 130/07, com redução da alíquota ou isenção, conforme o caso, mesmo quando o produto comercializado pelo subfornecedor não é repetrável, desde que ele seja integrado a um bem repetrável. Desse modo, o impacto tributário sobre a cadeia, embora ainda existente, é significativamente reduzido.

10 IDENTIFICAÇÃO DE ASSIMETRIAS E DISFUNÇÕES DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO

10.1 ASSIMETRIAS

A seguir, apresentamos as principais assimetrias identificadas a partir da análise da tributação do setor, bem como através das entrevistas.

Consideramos assimetrias todos os aspectos da tributação que acarretem um tratamento diferenciado entre o fornecedor local e estrangeiro. As assimetrias são, portanto, a principal fonte dos problemas de isonomia da tributação brasileira da indústria *upstream* do Setor de Petróleo e Gás.

10.1.1 Não reconhecimento da exportação ficta pelo Estado de Minas Gerais

O fornecedor de um bem repetrável, ou de um bem que será integrado a um bem repetrável, é particularmente prejudicado no Estado de Minas Gerais, uma vez que, além de ser comparativamente mais caro que o par estrangeiro devido à incidência do ICMS, ele também perde competitividade quando comparado a um fornecedor localizado em outro Estado, uma vez que a exportação ficta não é reconhecida pela Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais.

Logo, um fornecedor mineiro que vende a um operador seria onerado pela alíquota integral do ICMS interestadual, enquanto em outros Estados tal operação seria isenta ou com alíquota reduzida.

10.1.2 Restrição às operações internas da isenção do ICMS aplicada à operação anterior à exportação ficta no Estado do Espírito Santo

O subfornecedor direto localizado no Estado do Espírito Santo, que tenha como cliente um fornecedor direto localizado em outro Estado, sofrerá a aplicação da alíquota interestadual de 12% sobre sua venda, ainda que o bem comercializado se destine a ser integrado a um produto repetrável.

Tal assimetria somente não se revela caso subfornecedor direto e fornecedor direto estejam ambos localizados no Estado do Espírito Santo, visto que, nesse caso, a isenção se aplicaria nas operações entre eles.

10.1.3 Adoção da alíquota reduzida de ICMS pelo Estado de São Paulo nas operações anteriores à exportação ficta

O Estado de São Paulo aplica à operação anterior à exportação ficta uma redução da alíquota para 3%, sem direito a crédito, ou 7,5% com direito a crédito, em vez da isenção aplicada pelos demais Estados analisados.

Desse modo, os subfornecedores diretos estabelecidos em São Paulo se encontram em condição assimétrica relativamente aos fornecedores estrangeiros e mesmo com relação a pares estabelecidos em outros Estados que concedem isenção (como RJ, BA e RS, por exemplo).

10.1.4 Incidência do imposto de importação sobre insumos destinados à industrialização de bens não repetráveis importados pelo subfornecedor direto

O subfornecedor direto seria ainda mais prejudicado caso fosse obrigado a adquirir insumos via nacionalização. Nesse caso, o Imposto de Importação criaria um ônus adicional para o subfornecedor direto, impactando seus custos e reduzindo a sua margem líquida, admitindo que o preço líquido de venda do subfornecedor nacional e estrangeiro seja igual. Assim haveria assimetria entre o subfornecedor nacional comparativamente ao estrangeiro.

10.2 DISFUNÇÕES

Definem-se como disfunções todos os aspectos da tributação brasileira aplicável ao Setor de Petróleo e Gás que geram ineficiências sobre a cadeia, porém afetam igualmente a cadeia estrangeira e a local.

10.2.1 Inconsistência entre a lista de bens do REPETRO e do Convênio 130/07

Há diferenças entre os itens da lista de bens relacionada na Instrução Normativa 844/08 do REPETRO, mais abrangente, e a lista do Convênio 130/07, mais restritiva, o que tem levado a interpretações distintas sobre a repetrabilidade de bens em nível estadual e em nível federal.

10.2.2 Falta de uniformidade na interpretação da legislação do REPETRO e de outros regimes aduaneiros especiais

Em virtude da escassa edição de atos interpretativos objetivando o alinhamento das diferentes jurisdições da Receita Federal com relação ao entendimento da legislação, existem diversos casos de conflito de entendimentos entre a fiscalização atuante em diferentes jurisdições e mesmo entre diferentes agentes fiscais que atuam em uma mesma jurisdição.

10.2.3 Tempo envolvido nos procedimentos de importação de bens sob o REPETRO e outros regimes aduaneiros especiais

O tempo necessário para a concessão da habilitação dos agentes aos regimes aduaneiros especiais, bem como para a aplicação desses regimes por ocasião da realização de importações, associada às elevadas taxas de armazenamento, tem levado agentes a suportar eventuais penalidades contratuais, elevados custos logísticos e, em alguns casos, a efetuar o pagamento integral dos tributos, a fim de obter o desembaraço de forma mais célere.

10.2.4 Inconstitucionalidade da incidência do ICMS na admissão temporária

Embora não tenham havido muitas reclamações por parte dos agentes, é importante ressaltar que a cobrança do ICMS na admissão temporária, sob o ponto de vista estritamente jurídico, não é constitucional.

Isso porque o ICMS, mesmo na importação, pressupõe a transferência de titularidade (circulação), para que possa incidir.

Como na admissão temporária, o importador não adquire a titularidade do bem, que permanece com pessoa jurídica estrangeira, a exigência do ICMS com base no Convênio 130/07, ainda que com alíquota reduzida, apresenta-se incompatível com o âmbito de incidência do imposto.

10.2.5 Complexidade associada à vinculação física de um insumo importado via *drawback* ao produto final

Para a correta fruição do regime de *drawback*, exige-se, entre outros requisitos procedimentais, a vinculação física do insumo comercializado ao produto final que será exportado fictamente. Essa dependência, sobretudo com relação a insumos fungíveis, gera uma complexidade significativa para o controle do estoque por parte dos beneficiários e, por vezes, inviabiliza a fruição do benefício.

10.2.6 Insegurança quanto ao local de tributação do ISS

Há uma grande insegurança por parte dos agentes prestadores de serviço no que se refere à definição do município competente pelo ISS incidente sobre os serviços característicos do setor, especialmente quando prestados *offshore*.

A legislação não traz parâmetros claros, os pronunciamentos do Judiciário agregaram complexidade, e a autonomia dos municípios para editar suas leis municipais visando a cobrança do imposto, acarretam a cumulação de cobranças, com relação a um mesmo serviço, por dois ou até três municípios.

Além da sensação de insegurança, essa disfunção tem acarretado consideráveis custos para as empresas, seja na condução de defesas administrativas e/ou judiciais relativamente a cobranças consideradas indevidas, seja no ajuizamento de ações de consignação em pagamento, a fim de assegurar a quitação através do depósito do valor do imposto em juízo, para que se decida qual município deverá recebê-lo.

10.2.7 Falta de divulgação das informações sobre o REPETRO

O acesso às informações públicas pertinentes às operações praticadas sob o REPETRO é praticamente inexistente. Desta forma, a avaliação plena do seu funcionamento fica comprometida gerando um ambiente de incerteza para os diversos agentes envolvidos.

11 CONCLUSÕES DA ANÁLISE DOS CASOS PRÁTICOS

Como se pôde perceber a partir de todas as considerações tecidas acima, as entrevistas viabilizaram uma compreensão da tributação do Setor de Petróleo e Gás sob uma nova perspectiva, de caráter eminentemente prático.

Foram confirmadas muitas das premissas assumidas no modelo teórico, construídas a partir da interpretação da legislação aplicável, mas também foram identificadas situações em que a aplicação prática não corresponde precisamente àquela originalmente esperada.

Dessa forma, pode-se afirmar, no que se refere ao modelo teórico, que as duas principais mudanças, apuradas a partir das entrevistas se referem (i) ao fato de os Estados, em geral, aceitarem, na prática, a aplicação de tratamento benéfico às operações com bens não repetráveis, desde que destinados a serem integrados a bens repetráveis, e (ii) aos entendimentos isolados adotados por Minas Gerais e Espírito Santo, o primeiro deixando de reconhecer a exportação ficta, e o segundo limitando às operações internas a isenção aplicável à operação anterior à exportação ficta.

O primeiro dos pontos acima acarretou significativa redução nos percentuais de impacto originalmente apurados no modelo teórico, podendo-se afirmar que, embora existente, o impacto da tributação sobre a cadeia de fornecimento local, comparativamente à cadeia estrangeira, não é elevado.

Já o segundo ponto acabou por majorar, em hipóteses específicas, o impacto sobre agentes estabelecidos em Minas Gerais ou no Espírito Santo.

Além da preparação do modelo real, resultante dos ajustes inseridos no modelo teórico, as entrevistas possibilitaram, ainda, a confirmação de assimetrias e disfunções já previamente mapeadas, além da identificação de focos de preocupação dos agentes do setor. Tais assimetrias e disfunções consistem nos principais problemas destacados pelo consórcio após a análise de todas as minutas de entrevistas.

As assimetrias e disfunções representam os parâmetros para a próxima etapa do trabalho, que consiste no desenvolvimento das alternativas para melhorias.

O objetivo de solucionar ou mitigar cada um desses problemas foi o fio condutor das alternativas de melhorias, algumas desenvolvidas pelo consórcio Booz & Company e Vieira Rezende e outras resultantes da compilação de sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

12 DESENVOLVIMENTO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA

12.1 INTRODUÇÃO

Após a realização de entrevistas com os principais elos da cadeia produtiva nacional, além de associações de classe, Receita Federal e Secretarias da Fazenda Estaduais, foram identificadas e coletadas diversas sugestões de iniciativas para o aprimoramento da tributação do setor *offshore*, através do combate a assimetrias e disfunções.

A partir das referidas sugestões, foram desenvolvidas alternativas que, em função dos objetivos de combate às assimetrias ou de resolução das disfunções, foram agrupadas em dois grandes grupos.

1. **Isonomia ou redução de assimetrias entre a cadeia de fornecimento local e estrangeira:** alternativas que alterem a tributação atualmente aplicável, visando à anulação ou mitigação do impacto atualmente exercido pelo ICMS sobre a competitividade do fornecedor local face ao estrangeiro.
2. **Correção ou mitigação das disfunções identificadas na tributação do setor:** alternativas relacionadas à melhoria dos processos e procedimentos relacionados ao setor, bem como ao aprimoramento da clareza das regras aplicáveis ao setor.

12.2 DESENVOLVIMENTO DE ALTERNATIVAS E COMPILAÇÃO DE SUGESTÕES PARA A MELHORIA DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR

Para o alcance das alternativas de melhoria para o combate às assimetrias e às disfunções, foram analisadas sugestões recebidas ao longo das entrevistas e realizadas diversas discussões, tendo como referência os objetivos do estudo e as diferentes perspectivas: dos agentes, dos governos estaduais e do governo federal.

Nesse sentido, é importante esclarecer que as alternativas a serem detalhadas não se limitam às propostas desenvolvidas pelo consórcio, contemplando também uma compilação das sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

Além disso, é importante destacar que, durante o processo de compilação, algumas ideias cogitadas foram descartadas, em razão de, após análise do consórcio, não terem se revelado mecanismos hábeis ou apropriados ao alcance dos objetivos a que se propunham.

Dentre outros pontos analisados, revela-se importante justificar – em razão da recorrência desse tema nos discursos de diferentes fontes ouvidas durante o curso do estudo – a razão pela qual a modificação da lista anexa à Instrução Normativa RFB 844/08 foi descartada enquanto medida destinada ao combate das assimetrias, tendo sido mantidas apenas algumas alternativas relacionadas ao possível aprimoramento da lista, como forma de combate a disfunções.

Como já apontado na caracterização da tributação do setor, a IN RFB 844/08 possui uma lista anexa, que indica os bens passíveis de serem submetidos ao REPETRO, através de descrição, sem a indicação do respectivo código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

Além da lista, a referida IN possui previsão no sentido de que também podem ser submetidos ao REPETRO os bens destinados a (a) garantir a operacionalidade daqueles listados, (b) salvamento, prevenção de acidentes e combate a incêndios e (c) proteção do meio ambiente.

Diante desse panorama, e tendo em vista a assimetria entre o fornecedor local e o estrangeiro em determinadas operações, algumas fontes entrevistadas durante o curso do estudo cogitaram a restrição dos bens passíveis de serem submetidos ao REPETRO, com modificação da lista anexa e revogação das previsões ampliativas acima descritas, como forma de limitar a aplicação do regime apenas a bens com relação aos quais não haja similar nacional.

Ocorre, primeiramente, que a eventual inaplicabilidade do REPETRO a bens importados – com relação aos quais haja similar nacional – geraria uma nova assimetria, em vez de combater aquela atualmente existente.

Isso porque, com relação a tais bens, o produto estrangeiro, além dos tributos também recolhidos pelo fornecedor local, se sujeitaria à incidência do Imposto de Importação, proporcionando, na maioria dos casos, impacto superior ao atualmente sofrido pelo fornecedor local.

Ou seja, tal alternativa proporcionaria uma ampliação da magnitude da assimetria, embora invertendo a posição entre o fornecedor local e o estrangeiro.

Por essa razão, pode-se afirmar que a definição da amplitude da lista é uma questão de política industrial, podendo se justificar por outros interesses, mas não sob o aspecto estritamente tributário, que é objeto do presente estudo.

Além disso, cumpre esclarecer que, na maior parte dos casos objeto desse estudo, mesmo um bem fornecido localmente depende de componentes importados. Nesse caso, sendo o bem acabado excluído da lista, por possuir similar nacional, não apenas o fornecimento estrangeiro seria afetado, mas também o fornecimento local, que passaria a assumir o ônus da tributação integral do componente importado.

Ainda nesse contexto, como mesmo o bem fornecido localmente se sujeita à exportação ficta para posterior importação, por admissão temporária, a sua exclusão do REPETRO acabaria por aumentar igualmente a carga tributária para o fornecimento, tanto local quanto estrangeiro, para a concessionária, sem impactar a assimetria.

Desse modo, tendo em vista as considerações acima, foi descartada a ideia de modificação da lista como possível instrumento de combate à assimetria. De qualquer modo, algumas medidas relacionadas à lista serão propostas com vistas ao combate às disfunções, isto é, com enfoque sobre o combate a entraves procedimentais, mas não visando a impactar a carga tributária aplicável ao fornecimento estrangeiro e/ou local.

Adicionalmente ao exposto, também foram descartadas outras sugestões que visavam à desoneração, parcial ou integral, dos tributos incidentes sobre as operações de fornecimento local, mas impondo às importações a incidência integral dos tributos aplicáveis.

Tais sugestões, ao invés do alcance da isonomia ou mitigação da assimetria, implicavam incremento na assimetria entre o fornecimento local e o estrangeiro, apontando, portanto, para sentido diametralmente oposto ao do objetivo central do presente estudo.

Além disso, tais sugestões também geravam uma discriminação do produto estrangeiro, em comparação com o local, o que – exceto quando realizado exclusivamente pelo Imposto de Importação – é vedado pelo Acordo Geral de Tarifas de Comércio (GATT), de que o Brasil é signatário, tendo sido internalizado pela legislação brasileira a partir da Lei 313, de 30.07.1948.

Feitos tais esclarecimentos e ressalvas acerca do processo de desenvolvimento de alternativas e compilação de sugestões recebidas de diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo, cumpre explicitar as alternativas de melhorias a serem detalhadas, as quais foram divididas em duas listas, conforme o objetivo de combate às assimetrias ou às disfunções.

Tabela - Alternativas de melhoria – isonomia ou redução de assimetrias entre a cadeia de fornecimento local e estrangeira

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
A – Desoneração total do ICMS da cadeia	<ul style="list-style-type: none"> Alteração do Convênio 130/07 definindo o conceito de “operações antecedentes à exportação ficta” de modo a incluir toda a cadeia de suprimento, e não apenas o fornecedor local Previsão em Lei Complementar de caráter impositivo para Convênios celebrados no CONFAZ Criação de mecanismo de rastreamento de toda a cadeia de fornecimento até o produto final destinado à exportação ficta, por meio do Sintegra e da Nota Fiscal Eletrônica 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Isonomia integral da cadeia de fornecimento local em relação à estrangeira Anula inclusive o impacto financeiro (capital de giro) <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Proporciona perda de arrecadação, embora pequena Necessidade de Convênio ICMS e alteração em Lei Complementar Necessidade de conjugação de obrigações acessórias e mecanismos de controle para viabilizar o rastreamento das operações que passariam a ser beneficiadas com a isenção do ICMS.
B – Desoneração do ICMS sobre o fornecedor direto	<ul style="list-style-type: none"> Alteração da legislação interna de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo Cumprimento do Estado de Minas Gerais, na prática, das previsões de sua legislação interna 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Elimina a desigualdade tributária, no caso típico, entre o fornecedor direto local e o estrangeiro, que corresponde à principal fonte de assimetria da cadeia Envolve apenas a alteração dos Decretos Estaduais de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo Independente de novas obrigações acessórias ou mecanismos de controle, visto que as operações imediatamente anteriores à exportação ficta já são rastreáveis a partir dos mecanismos existentes <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Pequena perda de arrecadação por parte dos Estados Mantém-se o impacto residual relacionado ao capital de giro

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
C - Redistribuição do ICMS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Modificação do Convênio ICMS 130/07 para (i) desonerar as operações anteriores da cadeia e (ii) majorar a alíquota na admissão temporária na proporção da perda de arrecadação proporcionada pela desoneração das operações anteriores ▪ Criação de mecanismos de controle das operações anteriores da cadeia para viabilizar a distribuição proporcional 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Anula o impacto da tributação em relação à cadeia estrangeira por meio da desoneração das operações hoje assimétricas ▪ Não acarreta mudança na carga tributária total incidente sobre a cadeia de fornecimento <i>offshore</i> <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pequeno aumento sobre o custo final do produto importado do exterior por admissão temporária ▪ Eficácia depende de a redução dos custos dos elos anteriores ao concessionário ser repassada aos preços de venda da cadeia até o concessionário ▪ Depende de Convênio ICMS e Lei Complementar ▪ Necessidade de mecanismo de rastreamento de todas as operações da cadeia de fornecimento ▪ Requer mecanismo para destinação dos recursos provenientes do adicional de alíquota do ICMS aos Estados envolvidos nas operações de fornecimento da cadeia ▪ É possível que haja resistência, por parte dos Estados, caso o mecanismo de redistribuição da arrecadação do adicional de alíquota na admissão temporária não seja absolutamente alheio ao risco de influência governamental (possível condicionamento da destinação dos recursos a outros aspectos do relacionamento entre o governo federal e os governos estaduais, ou entre diferentes governos estaduais) ▪ Esperada alguma relutância por parte dos operadores ao aumento da carga tributária na admissão temporária

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
D – Tributação no drawback (Incidência de uma CIDE)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de uma lei ordinária para instituição da CIDE ▪ Criação de um mecanismo similar ao ex-tarifário para permitir ao fornecedor a possibilidade de isenção da CIDE caso seja provada a inexistência de similar nacional 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Praticamente elimina a assimetria com o elo estrangeiro, restando apenas uma diferença residual de 0,25% ▪ Independe de quaisquer mecanismos novos de controle ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eleva a carga tributária sobre o fornecedor direto, embora em pequena magnitude ▪ Pode-se esperar a oposição dos fornecedores diretos devido ao impacto adicional sofrido por eles ▪ Possibilidade de questionamento da CIDE em relação às regras da OMC, embora a análise detalhada permita a conclusão de que não há incompatibilidade ▪ Seria mantida a assimetria residual referente ao capital de giro
E – Compensação do ICMS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de lei ordinária para instituição do regime de compensação ▪ Criação de um Ajuste SINIEF para modificação nas regras de escrituração do Livro Registro de Entradas, de modo que o ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto na compra local possa ser escriturado e fiscalizado pelo Governo Federal ▪ Criação de uma IN que discipline uma declaração a ser preenchida e enviada pelo fornecedor direto quanto ao ônus assumido e com relação ao qual pretende ser compensado 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Torna isonômica a cadeia do elo do subfornecedor direto até o elo concessionário ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Mantém-se o impacto financeiro, de caráter residual ▪ Haveria pequena redução da carga tributária ▪ Enseja a necessidade de adaptação de obrigações acessórias e mecanismos de controle existentes, com a criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e a inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado ▪ Utilização de alíquota média alcança com precisão o caso típico, porém possibilita variações com relação ao impacto nos demais casos

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
F – Tributação na Admissão Temporária (Incidência de uma CIDE)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de uma lei ordinária para instituição da CIDE, prevendo a vinculação da arrecadação à compensação do ônus do ICMS suportado pelo subfornecedor direto ▪ Criação de um Ajuste SINIEF para modificação nas regras de escrituração do Livro Registro de Entradas, de modo que o ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto na compra local possa ser escriturado e fiscalizado pelo Governo Federal ▪ Criação de uma IN que discipline uma declaração a ser preenchida e enviada pelo fornecedor direto quanto ao ônus assumido e com relação ao qual pretende ser compensado 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Impacto sobre a assimetria seria elevado, restando apenas a assimetria residual relacionada ao capital de giro ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Potencial estímulo à cobrança (ou aumento da alíquota já cobrada) do ICMS nas operações entre subfornecedor direto e fornecedor direto, uma vez que o mecanismo de compensação ressarciria eventuais elevações do tributo estadual ▪ Espera-se que os concessionários ofereçam resistência ao aumento da carga tributária incidente sobre a admissão temporária ▪ Eficácia depende de a redução dos custos dos elos ser repassada aos preços de venda ▪ Enseja a necessidade de adaptação de obrigações acessórias e mecanismos de controle existentes, com a criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e a inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado
G – Regime Tributário	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Revogação de Decreto no que se refere às disposições sobre o REPETRO e revogação da IN 844/08 ▪ Criação de lei ordinária concedendo isenção de tributos federais nas compras locais e importações ▪ Criação de Convênio ICMS para homogeneização das alíquotas na importação e nas operações internas e interestaduais ▪ Criação de lei ordinária para instituição da depreciação acelerada incentivada (<i>uplifting</i>) 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Neutraliza a assimetria tributária atual, mantendo apenas o impacto financeiro ▪ Pode reduzir a complexidade envolvida nos mecanismos e procedimentos atualmente necessários <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Risco de aumento da carga tributária, em razão da redefinição das alíquotas do ICMS ▪ Tenderia a proporcionar o acúmulo de créditos de IPI e ICMS ▪ Impacto sobre a apuração do lucro real, (dedutibilidade das parcelas do arrendamento/afretamento) ▪ Mecanismo de <i>uplifting</i> envolve complexidade, dependendo de informações junto à Receita Federal, concessionárias e fornecedores diretos ▪ Eficácia do mecanismo de <i>uplifting</i> pressupõe que as concessionárias passem a adquirir e nacionalizar os bens hoje importados ou que os fornecedores diretos

Descrição da Alternativa	Medidas Requeridas	Aspectos Positivos x Pontos de Atenção
		<p>adquiram e arrendem tais bens, repassando no preço o benefício recebido</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Necessidade de novo Convênio ICMS e de lei ordinária ▪ Implica considerável custo de aprendizado ▪ Risco jurídico relacionado à convivência temporária (até 2020) de dois regimes em função do direito adquirido dos beneficiários
H – Regime padrão sem II	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Revogação de Decreto no que se refere às disposições sobre o REPETRO e revogação da IN 844/08 ▪ Criação de lei ordinária para concessão de isenção do Imposto de Importação para importações ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria <i>offshore</i> ▪ Criação de lei ordinária para instituição da depreciação acelerada incentivada (<i>uplifting</i>) 	<p><u>Aspectos Positivos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pode reduzir a complexidade envolvida nos mecanismos e procedimentos atualmente necessários ▪ Depende apenas de lei ordinária <p><u>Pontos de Atenção</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ As diferentes alíquotas do ICMS aplicáveis nas importações e nas operações interestaduais dificultariam o alcance da isonomia plena ▪ Tendência de acúmulo de créditos de IPI e ICMS ▪ Mecanismo de <i>uplifting</i> envolve complexidade, dependendo de informações junto à Receita Federal, concessionárias e fornecedores diretos ▪ A depender do custo do ativo, custo de capital / taxa de desconto, margem de lucro do contrato, tempo do contrato, alavancagem e a capacidade de compensação de tributos, o mecanismo de <i>uplifting</i> pode ser incapaz de compensar a grande magnitude do aumento da carga tributária ▪ Eficácia do mecanismo de <i>uplifting</i> pressupõe que as concessionárias passem a adquirir e nacionalizar os bens hoje importados ou que os fornecedores diretos adquiram e arrendem tais bens, repassando no preço o benefício recebido ▪ Implica considerável custo de aprendizado ▪ Risco jurídico relacionado à convivência temporária (até 2020) de dois regimes em função do direito adquirido dos beneficiários

Tabela - Alternativas de melhoria – correção ou mitigação das disfunções identificadas na tributação do setor

Alternativas para combate às Disfunções	Disfunção atacada
(a) Alinhamento entre a lista de bens do Convênio ICMS 130/07 e a da IN 844/08	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Divergências entre os bens repetráveis em âmbito federal e estadual
(b) Definição de lista extensa com NCM, revisada periodicamente por comitê interministerial (MDIC/MME/MF-RFB)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conflitos interpretativos entre os agentes e a Receita Federal no que tange à definição dos bens repetráveis (sobretudo em função (i) da previsão relativa aos bens destinados a garantir a operacionalidade daqueles listados pela IN 844/08 e (ii) do item da referida lista que trata de “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo e gás natural”, que por sua amplitude, costuma ser interpretado de forma extensiva pelos agentes e restritiva pela Receita Federal
(c) Definição de lista mista, indicando por NCM os bens que hoje estão abrangidos pelo item relativo a “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos” e mantendo o formato atual com relação aos demais itens	
(d) Criação de um valor mínimo para que o bem seja repetrável	
(e) Facilitação do processo de desembaraço aduaneiro (mecanismo nos moldes do “Canal Azul”) para usuários habituais e com relação a bens de baixo valor individual	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tempo envolvido na análise dos processos de habilitação ao REPETRO
(f) Envio dos documentos para habilitação em formato digitalizado (e-processo)	
(g) Desenvolvimento de um único sistema informatizado de controle de bens, ao invés da homologação de diferentes sistemas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conforme apurado através das entrevistas, os sistemas atualmente utilizados possuem os mais diversificados formatos, além de apresentarem diversas falhas ou deficiências
(h) Habilitação de bens tipicamente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) sem vinculação a um contrato específico	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os bens usualmente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) acabam não conseguindo ser submetidos ao REPETRO porque o tempo necessário para a apreciação do pedido de habilitação é comumente igual ou superior ao próprio tempo de duração do contrato

Alternativas para combate às Disfunções	Disfunção atacada
(i) Campanhas de divulgação aos agentes – em especial aos subfornecedores – sobre o funcionamento dos regimes aduaneiros especiais e procedimentos aplicáveis	<ul style="list-style-type: none"> Desconhecimento dos mecanismos e procedimentos inerentes aos regimes aduaneiros especiais, incluindo o REPETRO, por parte dos subfornecedores, sobretudo os indiretos
(j) Vinculação do prazo de validade do regime de <i>drawback</i> ao do contrato a que estiver atrelado	<ul style="list-style-type: none"> Reclamações de agentes acerca da incompatibilidade entre os prazos previstos em seus atos declaratórios de concessão de <i>drawback</i> e o contrato ao qual se relaciona o fornecimento dos bens a serem integrados / industrializados a partir dos insumos importados sob o regime
(k) Vinculação do insumo importado via <i>drawback</i> à fração de exportação do fornecedor, e não a um produto final específico	<ul style="list-style-type: none"> Reclamações dos agentes no que se refere à necessidade de vinculação física entre os insumos importados sob o regime de <i>drawback</i> e um determinado produto exportado, implicando dificuldades para controle de estoque e elevados custos logísticos
(l) Uniformização do entendimento do local de incidência do ISS	<ul style="list-style-type: none"> Insegurança quanto ao local de recolhimento do ISS relativo aos serviços prestados <i>offshore</i>
(m) Disponibilização ao público de informações relativas às operações praticadas no âmbito do REPETRO, através do AliceWeb	<ul style="list-style-type: none"> Falta de divulgação das informações sobre o REPETRO

Importa esclarecer que as alternativas para combate às assimetrias (Tabela), acima, foram organizadas em quatro grupos, em função do tipo de mecanismo que utilizam para alcançar a isonomia ou mitigar as assimetrias entre a cadeia produtiva local e estrangeira. Os grupos são os seguintes:

1. **Desoneração da cadeia de fornecimento local**: isenção do ICMS incidente sobre as operações não isonômicas;
2. **Redistribuição do ICMS**: isenção do ICMS incidente sobre as operações não isonômicas e majoração do ICMS incidente na operação isonômica, com utilização da arrecadação adicional proveniente da majoração na operação isonômica para compensação da perda de arrecadação proporcionada pela isenção nas operações não isonômicas;
3. **Oneração equivalente**: majoração da tributação do elo estrangeiro de modo que o ônus sobre ele incidente seja equivalente ao aplicável ao elo local correspondente; e
4. **Compensação do ônus tributário assumido no fornecimento local**: ressarcimento do ônus tributário sobre o fornecimento local na proporção do impacto que a tributação exerce sobre a sua competitividade em relação ao fornecimento estrangeiro.

Importa esclarecer que, com exceção de apenas uma das alternativas, todas as demais implicarão a assunção de ônus por alguma parte envolvida, seja algum dos agentes, o governo federal ou os governos estaduais.

Dessa forma, também foi identificada, para cada alternativa avaliada, a parte envolvida que arcaria com o ônus da mudança, comparativamente ao sistema tributário atual.

Tabela – Alternativas de melhoria para isonomia ou redução das assimetrias e respectivas fontes de recursos

Mecanismo de redução de assimetrias	Alternativa	Agente(s) onerado(s)
Desoneração	A – Desoneração total da cadeia	Estados
	B – Desoneração sobre o fornecedor direto	SP, MG e ES
Redistribuição da carga	C – Redistribuição do ICMS	-
Oneração equivalente	D – Tributação no <i>drawback</i>	Fornecedor Direto / Concessionário
	E – Compensação do ICMS	Concessionário
	F – Tributação na Admissão Temporária	Fornecedores Locais e Estrangeiros / Concessionário
Compensação do ônus	G – Regime Tributário	União
	H – Regime padrão sem II	Concessionário

13 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA

Uma vez desenvolvidas as alternativas de melhoria, pode-se afirmar que aquelas voltadas ao combate das assimetrias consistem em pacotes de medidas conjugadas para o alcance dos fins pretendidos.

Nesse sentido, não se revela coerente cogitar da implementação cumulativa de diferentes alternativas, razão pela qual foram definidos critérios para avaliação das alternativas, de modo a evidenciar as vantagens e as desvantagens associadas a cada uma.

Destaque-se que, diferentemente do que ocorre com as alternativas de melhoria voltadas para o combate às assimetrias, as alternativas orientadas à resolução das disfunções podem ser implementadas conjugada e/ou cumulativamente, o que justifica o fato de não terem sido objeto de avaliação a partir dos critérios a seguir expostos.

Feita tal ressalva, cumpre esclarecer que foram quatro os critérios definidos. Eles consistem (i) no impacto proporcionado pela alternativa em termos de redução das assimetrias ou alcance da isonomia entre o fornecimento local e o estrangeiro (impacto sobre a assimetria), (ii) no efeito dela sobre a carga tributária atualmente aplicável (efeito sobre a carga tributária), (iii) na viabilidade da alternativa no que tange às modificações normativas necessárias (viabilidade legislativa), e (iv) na viabilidade dela com relação aos mecanismos e custos envolvidos em sua implementação, manutenção e controle (viabilidade técnica).

É importante destacar que os critérios acima explicitados foram definidos com o intuito de (i) organizar o detalhamento das vantagens e desvantagens de cada alternativa e (ii) reduzir o grau de subjetividade envolvido na comparação entre elas.

No entanto, é inevitável que remanesça certo grau de subjetividade, especialmente no que se refere à análise de viabilidade das alternativas, cuja avaliação, impassível de parâmetro numérico, foi efetuada, com enfoque comparativo, a partir da experiência do consórcio.

13.1 IMPACTO SOBRE A ASSIMETRIA

O primeiro critério – impacto sobre a assimetria – visa a refletir o objetivo central do estudo e guarda relação direta com o resultado dos modelos teórico e prático, na medida em que pretende medir a eficácia de cada alternativa com relação à retirada de qualquer diferença entre a tributação incidente sobre o fornecimento local e sobre o estrangeiro.

Nesse sentido, a gradação da avaliação segundo esse critério, parte da ineficácia, isto é, da manutenção da assimetria na magnitude atual, passando pela redução da magnitude da assimetria, e alcançando, como patamar mais elevado, o alcance da isonomia entre o fornecedor local e o estrangeiro, ou a redução da assimetria a um nível meramente residual.

Destaque-se que esse critério não apresenta qualquer valoração quanto à identificação de quem é beneficiado ou prejudicado pela assimetria, sendo relevante apenas a existência de assimetria e sua magnitude.

Em outras palavras, um impacto de 4% sobre o fornecedor local, comparativamente ao estrangeiro, será graduado da mesma forma que um impacto de 4% sobre o fornecedor estrangeiro, comparativamente ao local, visto que ambas as situações são assimétricas na mesma magnitude.

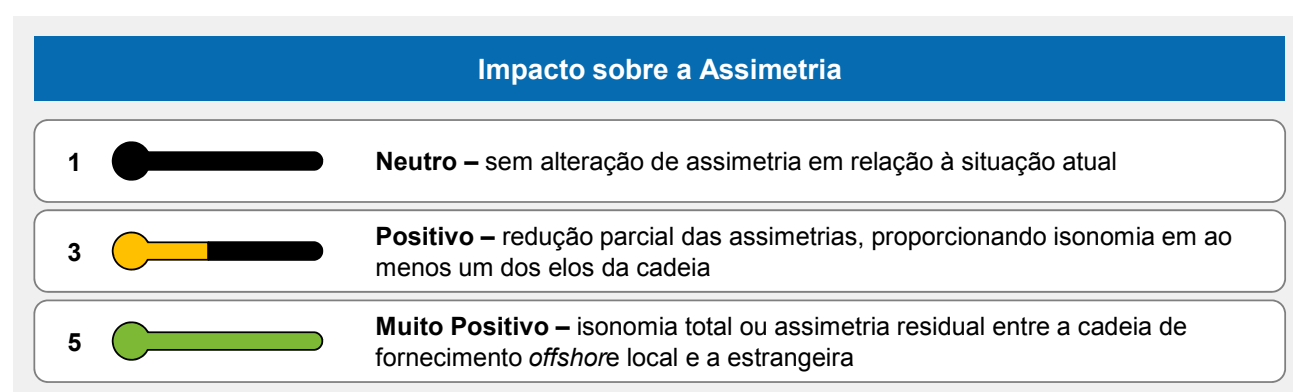


Figura - Escala de impacto sobre a assimetria

13.2 EFEITO SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA

Já o segundo critério – efeito sobre a carga tributária – destina-se a refletir o efeito da alternativa sobre a carga tributária atual.

Esse critério decorre da premissa de que uma determinada alternativa é melhor quanto maior for a sua capacidade de atacar especificamente o problema-alvo – no caso do presente estudo, a assimetria – proporcionando o mínimo de efeitos colaterais, assim entendidos os efeitos produzidos sobre aspectos alheios ao problema-alvo.

Dessa forma, maior será a gradação da alternativa, segundo esse critério, quanto menor o efeito por ela gerado sobre a carga tributária. A melhor alternativa, sob esse aspecto, é aquela que não altera a carga tributária atualmente aplicável.

Cumpra esclarecer que, por carga tributária atualmente aplicável, não estamos apenas nos referindo à carga global dos tributos incidentes sobre a cadeia, mas à carga tributária especificamente aplicável a cada agente e à arrecadação atualmente detida por cada ente tributante.

Além disso, o critério de efeito sobre a carga tributária também não apresenta valoração distinta para o aumento ou a redução da carga tributária, sendo avaliada a magnitude da variação, seja para maior seja para menor.

Esse formato se justifica pela necessidade de que o estudo contemple distintas perspectivas, alcançando tanto a ótica dos agentes – de acordo com a qual a redução da carga tributária certamente seria preferível à própria preservação e essa preferível à majoração da carga – mas também a dos entes tributantes, para quem o aumento da carga tributária, na medida em que proporciona aumento de arrecadação, seria preferível à manutenção da carga atual e essa preferível à redução da carga.

Portanto, de acordo com esse critério, a escala de gradação das alternativas vai da ausência de modificação na carga tributária atual (melhor avaliada) até a de impacto elevado sobre a carga tributária (sendo indiferentes a redução considerável da carga ou a sua elevação considerável), pior avaliada.

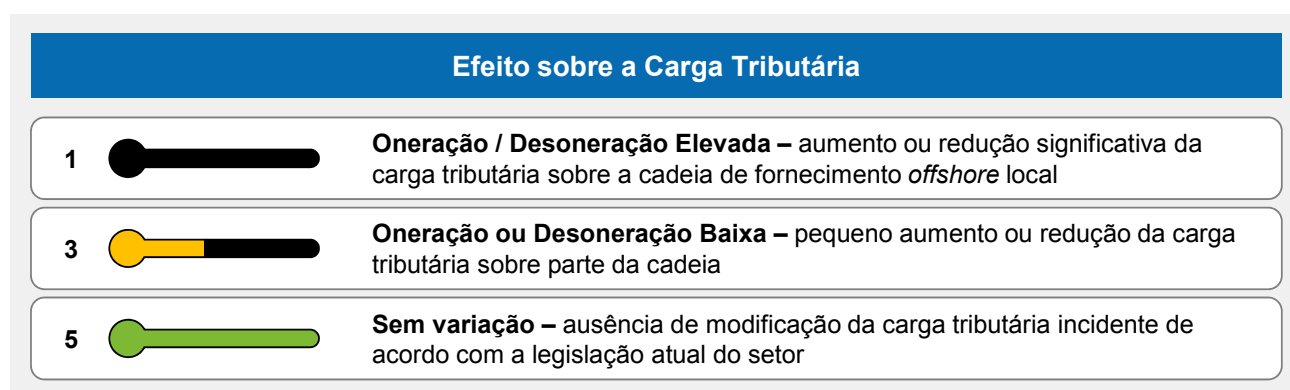


Figura - Escala de efeito sobre a carga tributária

13.3 VIABILIDADE LEGISLATIVA

O terceiro critério – viabilidade legislativa – consiste na avaliação da dificuldade de aprovação dos instrumentos normativos necessários para a implementação da alternativa.

Nesse sentido, menor a gradação da alternativa, segundo esse critério, quanto mais difícil for a edição do instrumento normativo requerido para a sua implementação.

Os instrumentos considerados como de menor viabilidade são a alteração da Constituição Federal e a criação ou alteração, com caráter desonerativo, de Convênio ICMS.

Cumprе esclarecer nesse contexto que, embora a mera análise do processo legislativo correspondente possa conduzir à interpretação de que a aprovação de Convênio ICMS, no âmbito do CONFAZ, seria mais simples que a de uma lei complementar ou de uma lei ordinária federal, o histórico de atuação dos Estados no âmbito do CONFAZ proporciona uma perspectiva bastante negativa acerca da viabilidade de implementação de novos Convênios, ou da alteração de Convênios vigentes, quando destinados a proporcionar impacto negativo na arrecadação dos Estados.

Essa, aliás, foi a razão pela qual a aprovação ou alteração de Convênio ICMS – da qual se deve depreender, no contexto em que descrita no critério, a existência de objetivo desonerativo – foi incluída no nível de menor viabilidade legislativa da escala, enquanto a revogação integral ou parcial de Convênio ICMS – que deve ser compreendida como uma medida de aumento de arrecadação, pelo cancelamento parcial ou integral de incentivos – foi incluída em um nível intermediário de viabilidade.

Seguindo na escala, encontra-se a edição ou alteração de Lei Complementar. E, em posição intermediária, encontra-se a edição ou alteração de Lei Ordinária, além da já mencionada revogação de Convênio ICMS.

No segundo nível de maior viabilidade, encontra-se a alteração de Decreto, seja estadual ou federal. E como instrumentos de maior viabilidade, encontra-se a edição ou alteração de diplomas infralegais, como instruções normativas, portarias, resoluções etc.



Figura - Escala de viabilidade legislativa

13.4 VIABILIDADE TÉCNICA

Enfim, o quarto e último critério – viabilidade técnica – destina-se a avaliar a complexidade dos mecanismos envolvidos na implementação, funcionamento e controle da alternativa, assim como os custos acarretados tanto aos agentes quanto ao governo, como decorrência da alternativa.

Nesse sentido, melhor avaliada será a alternativa quanto menos complexos forem os seus mecanismos de implementação, funcionamento e controle, e quanto menores os custos a ela atrelados, a serem impostos aos agentes e/ou ao governo.

Assim, o maior valor da escala será atribuído às alternativas com relação às quais não há necessidade de mudanças nos mecanismos de controle, enquanto os menores valores serão conferidos às iniciativas que requerem alterações substanciais nos mecanismos de controle vigentes ou a criação de novos mecanismos.

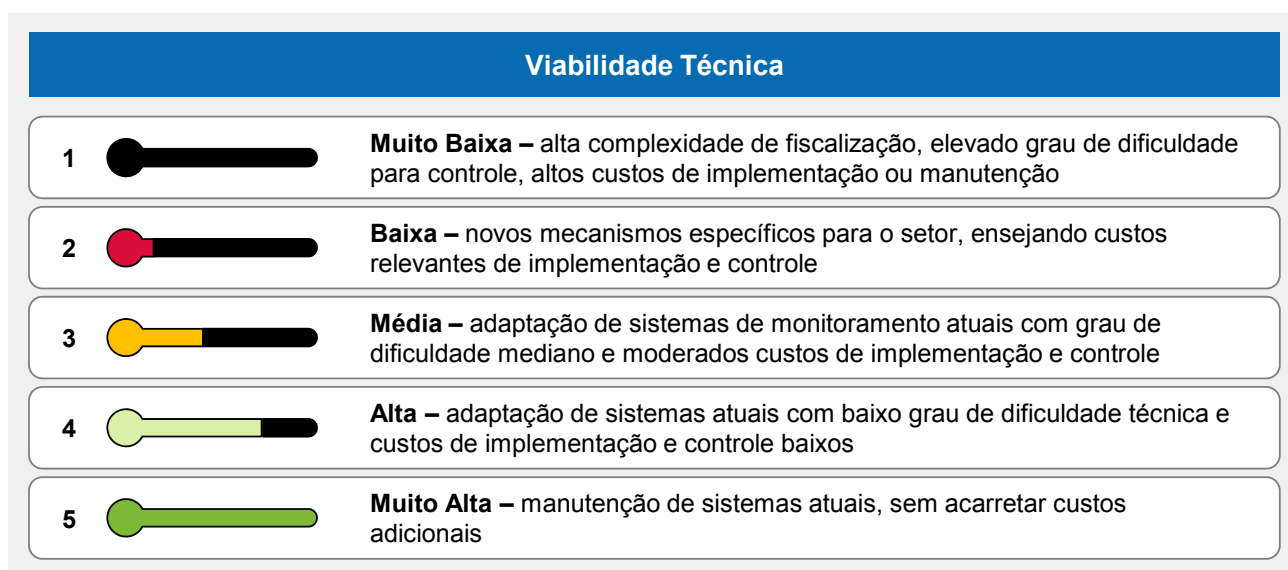


Figura - Escala de viabilidade técnica

14 CARACTERIZAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA

14.1 ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA

Conforme já apontado acima, as alternativas para combate às assimetrias foram organizadas em quatro grupos, em função do tipo de mecanismo que utilizam para alcançar a isonomia ou mitigar as assimetrias entre a cadeia produtiva local e estrangeira: (1) Desoneração da cadeia de fornecimento local, (2) Redistribuição do ICMS, (3) Oneração equivalente e (4) Compensação do ônus tributário assumido no fornecimento local.

A apresentação da tabela com as alternativas de melhoria e para isonomia ou redução das assimetrias se encontra a seguir.

Tabela – Alternativas de melhoria para isonomia ou redução das assimetrias e respectivas fontes de recursos

Mecanismo de redução de assimetrias	Alternativa
Desoneração	<ul style="list-style-type: none"> Isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva <i>offshore</i> do Setor de Petróleo e Gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário
	<ul style="list-style-type: none"> Concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES, às operações imediatamente anteriores à exportação ficta, tanto internas quanto interestaduais, e reconhecimento da exportação ficta
Redistribuição da carga	<ul style="list-style-type: none"> Isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária na cadeia de Petróleo e Gás Incidência de alíquota adicional do ICMS na admissão temporária, de modo que a arrecadação adicional seja equivalente ao valor atualmente arrecadado pelos Estados nas operações anteriores Redistribuição do ICMS adicional, arrecadado pelo Estado onde realizada a admissão temporária, entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores, que se tornariam desoneradas
Oneração equivalente	<ul style="list-style-type: none"> Aplicação de uma CIDE quando há importação, pelo fornecedor direto (incluindo prestadores de serviços, EPCistas ou integradores), de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetível A alíquota seria definida em função do impacto atual do ICMS na compra local pelo fornecedor direto

Mecanismo de redução de assimetrias	Alternativa
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO ▪ Isenção dos tributos federais e homogeneização das alíquotas de ICMS nas importações e compras locais pelo fornecedor direto e concessionário ▪ Depreciação acelerada incentivada (em menor tempo e superando o valor do próprio bem – <i>uplifting</i>) para a concessionária tanto com relação aos bens importados quanto aos fornecidos localmente
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO ▪ Isenção do II nas importações de bens ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria <i>offshore</i>
Compensação do ônus	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais

A seguir, será apresentado o detalhamento de cada uma das alternativas, indicando as suas vantagens e desvantagens, medidas requeridas para a sua implementação, bem como a sua avaliação com base nos critérios de impacto e viabilidade.

14.1.1 Alternativa A: isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva *offshore* do setor de petróleo e gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário

14.1.1.1 Descrição da alternativa

A primeira alternativa consiste na concessão de isenção do ICMS a todas as operações anteriores à exportação ficta.

Considerando a conclusão da análise dos estudos de caso – no sentido de que o impacto atualmente exercido pela tributação sobre a competitividade do fornecedor local, comparativamente ao fornecedor estrangeiro, decorre do ICMS incidente nas compras locais – esta alternativa consistiria no ajuste especificamente direcionado a essas operações atualmente causadoras de assimetria, de modo a desonerá-las do ICMS.

Para evitar acúmulo de créditos ou tratamento de créditos como custo, em razão de eventual obrigação de estorno pelo elo que, adquirindo bem tributado, tivesse a sua saída isenta, toda a cadeia de fornecimento, desde o produto de matéria-prima até o concessionário, passaria a ser isenta do ICMS.

14.1.1.2 Medidas requeridas

Para a implementação de tal alternativa, seria necessária a alteração do Convênio ICMS 130/07, de modo a definir as “operações antecedentes à saída destinada a pessoa sediada no exterior dos bens e mercadorias fabricados no país que venham a ser subsequentemente importados” – conceito que hoje padece de definição normativa, mas que vem sendo interpretado pelos Estados como “operação imediatamente anterior à exportação ficta” – de modo a abranger todas as operações anteriores, isto é, toda a cadeia de fornecimento nacional.

Além disso, o novo Convênio ICMS precisaria ter caráter impositivo, a fim de que o seu cumprimento pelos Estados fosse assegurado.

Isso porque, nos termos do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal¹⁴⁴, foi definida a competência de Lei Complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, seriam concedidos incentivos fiscais pelos Estados.

Por sua vez, o art. 1º da Lei Complementar nº 24/75¹⁴⁵ - que dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais pelos Estados no âmbito do CONFAZ - não define se a natureza dos Convênios seria impositiva, como por vezes se poderia depreender do verbo utilizado, ou meramente autorizativa, como se revela a locução de outros convênios.,

144 Constituição Federal

Art. 155.

(...)

§ 2º

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

145 Lei Complementar nº 24/75

Art. 1º. As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se, ainda na década de 80¹⁴⁶, no sentido de que os Convênios seriam impositivos, não se compatibilizando a natureza meramente autorizativa com todos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 24/75 para a aprovação e revogação de Convênios.

Não obstante, o advento da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) ensejou a necessidade de relativização desse posicionamento.

Isso porque, de acordo com o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁴⁷, a concessão de qualquer incentivo fiscal de que decorra renúncia de receita pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhado de demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas ou de medidas de compensação que proporcionem aumento de receita.

Nesse sentido, ainda que um Estado celebre convênio com os demais no âmbito do CONFAZ, pode ocorrer de a contemplação do respectivo incentivo, em seu âmbito interno, ser obstaculizada por restrições orçamentárias.

Desse modo, a fim de evitar que as restrições orçamentárias eventualmente aplicáveis a certo Estado não inviabilizem a celebração de certo convênio, com o qual esse Estado concorda, a doutrina vem entendendo pela necessária atribuição de natureza autorizativa aos convênios.

Aliás, aparentemente alimentado pelo mesmo raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido da legalidade dos convênios autorizativos:

146 "ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVENIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVENIOS AUTORIZATIVOS E CONVENIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVENIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL, MAS TEM DE OBSERVAR O DISPOSTO NO PARAGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "BACALHAU" CONSTANTE DO PARAGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO."

(STF, Pleno, RE 96.545 / SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 04.03.1983)

147 Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE. DECISÃO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. ICMS. REMISSÃO. CONVÊNIO AUTORIZATIVO. Não se reconhece a nulidade do acórdão se verifica que o equívoco não prejudicou o exame da causa. A autorização veiculada em Convênio para a concessão de remissão não acarreta direito subjetivo para o contribuinte, se não houve implementação da medida necessária à concessão do benefício, mesmo que o Convênio tenha sido objeto de ratificação. Recurso a que se nega provimento.”

(STJ, 2ª Turma, RMS 13.543/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 16.02.2004)

Portanto, considerando o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça e o fato de que o Supremo Tribunal Federal ainda não se posicionou sobre o tema após a edição da Lei Complementar nº 101/00, pode-se afirmar que os Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ vêm sendo tratados como autorizativos.

Diante do exposto, a atribuição de natureza impositiva ao Convênio ICMS que modificasse o Convênio ICMS 130/07, estendendo a isenção do ICMS a todas as operações anteriores à exportação ficta, somente poderia ser alcançada através de alteração da Lei Complementar 24/75.

Paralelamente às alterações normativas explicitadas, a implementação dessa alternativa requer a adaptação de obrigações acessórias e sistemas de controle atualmente existentes, de modo a viabilizar o rastreamento de toda a cadeia de fornecimento, desde o produtor de matéria-prima até o concessionário, evitando distorções na aplicação do tratamento tributário.

Em linhas gerais, seria pertinente a criação de códigos fiscais de operações e prestações (CFOP) específicos para as operações da cadeia de fornecimento do setor, a fim de que a sua identificação pela fiscalização fosse facilitada.

Além disso, ao ser determinado fornecedor informado por seu cliente de que o produto se inserirá na cadeia de fornecimento para a indústria *offshore* de Petróleo e Gás, deverá ser indicada na nota fiscal de venda, nas “Informações Complementares”, a informação de que a operação foi desonerada do ICMS por se tratar de fornecimento para a indústria de Petróleo e Gás *offshore*, com base em Convênio ICMS devidamente numerado.

Somando-se tais ajustes à utilização da nota fiscal eletrônica, o rastreamento das operações beneficiadas poderia ser realizado pela fiscalização dos diferentes Estados através do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra), que é abastecido com as informações periódicas prestadas, pelos contribuintes, acerca das operações praticadas.

14.1.1.3 *Impacto estimado*

A alternativa que contempla a extensão da isenção do ICMS para toda a cadeia produtiva local proporcionaria a isonomia plena entre o fornecimento local e o estrangeiro.

O impacto sobre cada elo e sobre a cadeia como um todo seria nulo, comparativamente a uma cadeia de fornecimento equivalente no exterior, já que ambas estariam integralmente desoneradas até o elo do subfornecedor direto. Além disso, o subfornecedor indireto local seria protegido pelo Imposto de Importação aplicado sobre o produto equivalente estrangeiro. Segundo as entrevistas realizadas, o impacto dessa incidência do II é considerado irrisório, razão pela qual foi desprezado para fins de avaliação da presente alternativa.

Seriam eliminados também os impactos financeiros devido ao custo de capital de giro das empresas, uma vez que não haveria pagamento de tributos aos Estados ou à União. Por tais razões, foi atribuída a nota 5 para o critério de impacto sobre as assimetrias.

O efeito sobre a carga tributária seria pequeno, visto que, embora a desoneração do ICMS crie um efeito aparente de redução significativa no recolhimento de tributos, a maior parte do ICMS atualmente arrecadado na cadeia provém da incidência na admissão temporária, a qual seria mantida.

A perda dos Estados, portanto, corresponderia apenas à parte que os contribuintes não conseguem compensar em outras operações – por falta de operações com débito do imposto suficientes para o consumo dos créditos, ou pela aplicação da sistemática cumulativa a determinadas operações (como, por exemplo, a aplicação da alíquota de 3%, sem direito a crédito no Estado de São Paulo) – do ICMS incidente nas operações intermediárias na cadeia.

Dessa forma, havendo efeito pela carga tributária, porém sendo relativamente pequena a redução proporcionada, atribui-se nota 3 à presente alternativa.

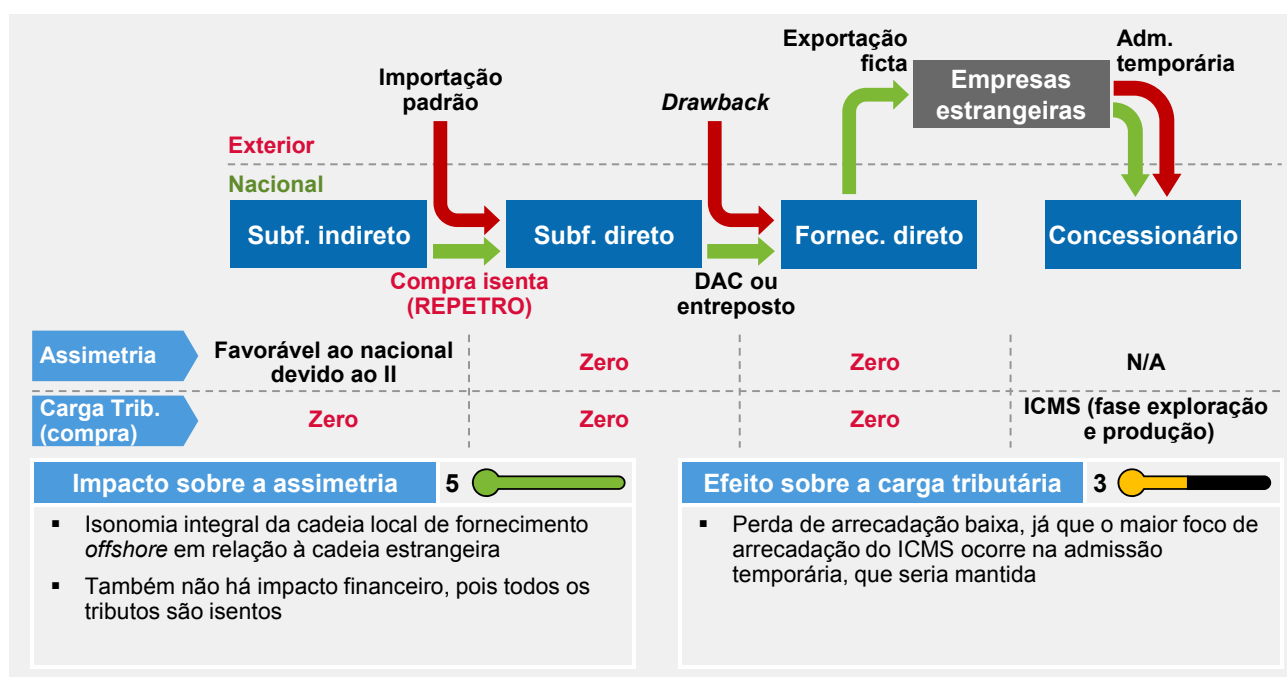


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – Isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva *offshore* do setor de petróleo e gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário

14.1.1.4 Viabilidade da alternativa

Embora a desoneração completa dos tributos represente significativo impacto no combate à assimetria, a viabilidade legislativa e técnica dessa alternativa é relativamente baixa.

Isso porque, conforme apontado na identificação das medidas requeridas, a implementação dessa alternativa depende da modificação do Convênio ICMS 130/07, enfrentando possível resistência dos Estados devido à perda de arrecadação que seria sofrida.

Além disso, também seria necessária a modificação da Lei Complementar 24/75, razão pela qual essa alternativa é avaliada com a nota 1 no que tange à escala da viabilidade legislativa.

E, por fim, a viabilidade técnica da alternativa seria média (nota 3), em decorrência da necessidade de conjugação de diferentes obrigações acessórias e mecanismos de controle para viabilizar o rastreamento das operações que passariam a ser beneficiadas com a isenção do ICMS.

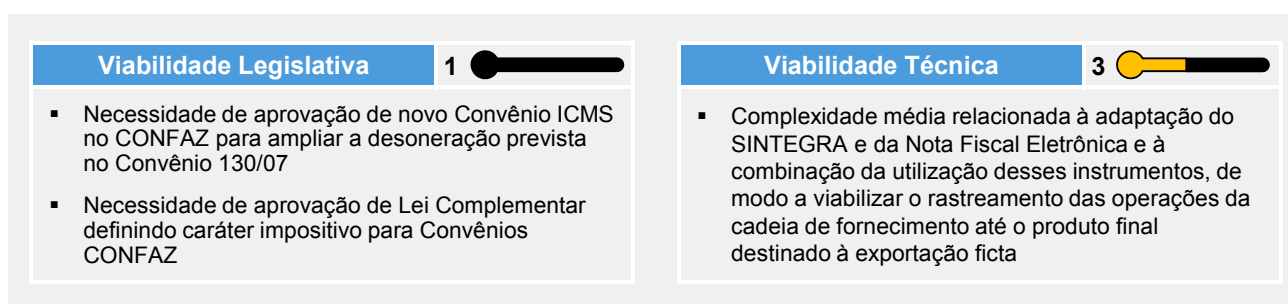


Figura – Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva *offshore* do setor de Petróleo e Gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário

14.1.2 Alternativa B: Reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta

14.1.2.1 Descrição da alternativa

Esta alternativa busca a desoneração plena da operação de venda do fornecedor indireto para o fornecedor direto, uma vez que a principal assimetria entre a cadeia de fornecimento local e a estrangeira foi identificada exatamente nesse elo.

Tendo em vista a baixa viabilidade legislativa e a moderada viabilidade técnica da Alternativa A, a presente alternativa visa ao alcance de impacto semelhante em termos de isonomia, mas sem a necessidade de modificação do Convênio ICMS 130/07 e de criação de mecanismo de rastreamento das operações anteriores.

Nesse sentido, cumpre relembrar que, de acordo com a análise numérica realizada, a assimetria praticamente desaparece no caso típico – remanescendo apenas sob o aspecto financeiro, em virtude do custo do capital de giro, de natureza residual – com relação aos Estados (a maioria deles) que já concedem a isenção do ICMS às operações imediatamente anteriores à exportação ficta.

Dessa forma, caso São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo – que hoje adotam posturas divergentes das dos demais Estados objeto de análise do presente estudo, tributando a operação anterior à exportação ficta – passem a contemplar a operação imediatamente anterior à exportação ficta com a isenção do ICMS, a assimetria praticamente desapareceria, restando apenas a questão financeira relacionada ao capital de giro, cuja magnitude é residual.

Não obstante o exposto, cumpre esclarecer que, apesar de Minas Gerais e Espírito Santo serem contemplados na presente alternativa – pelo fato de terem sido incluídos na análise

realizada pelo estudo – o volume de fornecimentos provenientes desses Estados é bem menos significativo que o do Estado de São Paulo.

Desse modo, pode-se afirmar que a isenção das operações anteriores à exportação ficta pelo Estado de São Paulo, por si só, já seria capaz de proporcionar a redução da assimetria (que se manteria apenas com relação ao capital de giro) para a grande maioria das operações típicas da cadeia de fornecimento local para indústria de Petróleo e Gás *offshore*.

14.1.2.2 Medidas requeridas

No caso de São Paulo, seria necessária a alteração do Decreto 53.574/08, de modo a garantir a isenção do ICMS na operação imediatamente anterior à exportação ficta, ao invés da alíquota atual de 3% sem direito a crédito ou 7,5% com direito a crédito.

Com relação a Minas Gerais, seria necessária tanto a modificação do Decreto 43.080/02, para prever a isenção do ICMS na operação imediatamente anterior à exportação ficta, quanto o efetivo reconhecimento da fiscalização do Estado, na prática, da exportação ficta e da referida isenção.

E no Estado do Espírito Santo, seria necessária a modificação do Decreto 2.113-R/08, para extensão às operações interestaduais da isenção do ICMS já aplicável atualmente às operações internas imediatamente anteriores à exportação ficta.

14.1.2.3 Impacto estimado

Esta alternativa se revela capaz de praticamente eliminar a desigualdade tributária entre o fornecedor direto local e o estrangeiro, que corresponde à principal fonte de assimetria da cadeia, restando apenas um impacto residual relacionado ao capital de giro.

No Caso 1 dos Estudos de Caso, o impacto antes existente sobre o fornecedor direto devido a compras no Estado de São Paulo seria reduzido de 1,6% para zero. Similarmente, para o mesmo caso aplicado em Minas Gerais, o impacto típico seria reduzido de 9,3% para zero.

Analisando os Casos 2 e 3, por sua vez, o impacto sobre o subfornecedor direto localizado em SP, MG ou ES, seria reduzido ao mesmo nível de impacto dos demais Estados, onde há isenção.

O impacto sobre o subfornecedor direto seria reduzido de 4,2% (São Paulo) e 14,7% (Minas Gerais e Espírito Santo) para 1,1%, correspondente ao capital de giro dos tributos creditáveis na compra de insumos, tornando-se, portanto, residual.

No Caso 4, apesar de o impacto sobre o subfornecedor indireto em relação ao par no exterior ser mantido, tal elo seria beneficiado pela redução da assimetria entre o subfornecedor direto local e estrangeiro, destacada nos Casos 2 e 3. Haveria, portanto, maior potencial de mercado para o subfornecedor indireto.

Considerando todos os fatores expostos, foi atribuída a nota 5 para o quesito impacto sobre a assimetria, uma vez que, embora a alternativa não implique a isonomia completa de toda a cadeia, o único impacto restante seria residual, representado pelo impacto financeiro relacionado ao capital de giro.

Assim como na Alternativa A, haveria pequena perda de arrecadação por parte dos Estados, pois a maior parte do ICMS atualmente recolhido pelos agentes na cadeia não é cumulativo, gerando créditos passíveis de utilização pelos agentes em outras operações sujeitas à incidência do imposto.

Além disso, a principal fonte de arrecadação dos Estados, que é o ICMS incidente na admissão temporária, seria mantida. Portanto, o efeito sobre a carga tributária referente à presente Alternativa B é semelhante ao da alternativa A, atribuindo-se a nota 3 para esse critério.

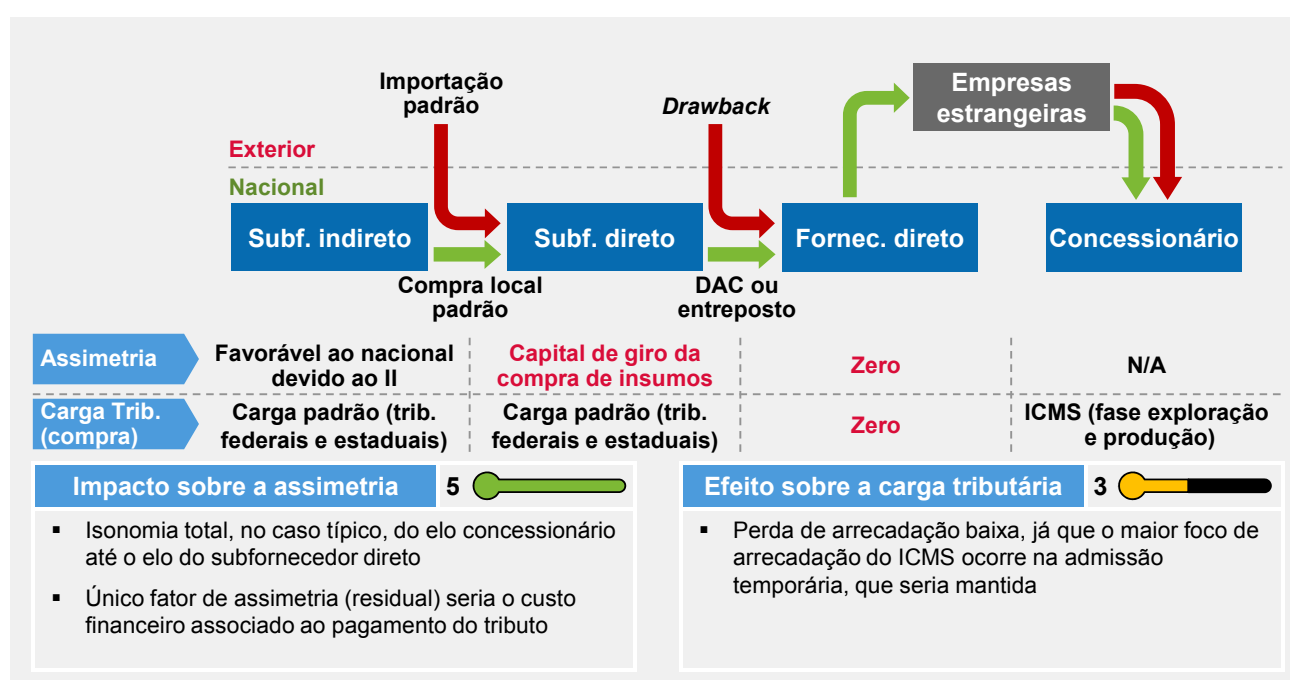


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta

14.1.2.4 Viabilidade da alternativa

Do ponto de vista legislativo, considera-se elevada a viabilidade da alternativa, uma vez que ela envolve apenas a alteração dos Decretos Estaduais de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo que internalizaram as previsões do Convênio ICMS 130/07.

Embora esta alternativa envolva uma possível resistência dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo com relação à perda de arrecadação passível de ser sofrida, estima-se que essas perdas não sejam significativas comparativamente ao volume total arrecadado¹⁴⁸.

Com relação ao Estado de São Paulo, importa considerar também que, no atual contexto de investimento para exploração de campos do pós-sal e da fronteira do pré-sal, particularmente na Bacia de Santos, torna-se vantajosa a isenção como fonte de atração de investimentos e potencial arrecadação pelo Estado na admissão temporária. Assim, com relação ao critério da viabilidade legislativa, esta alternativa recebeu a nota 4.

A viabilidade técnica dessa alternativa teve avaliação máxima (nota 5) porque ela independeria de novas obrigações acessórias ou mecanismos de controle, visto que as operações imediatamente anteriores à exportação ficta já são facilmente rastreáveis a partir dos mecanismos existentes, tanto que a maioria dos Estados já aplica a isenção a essas operações.

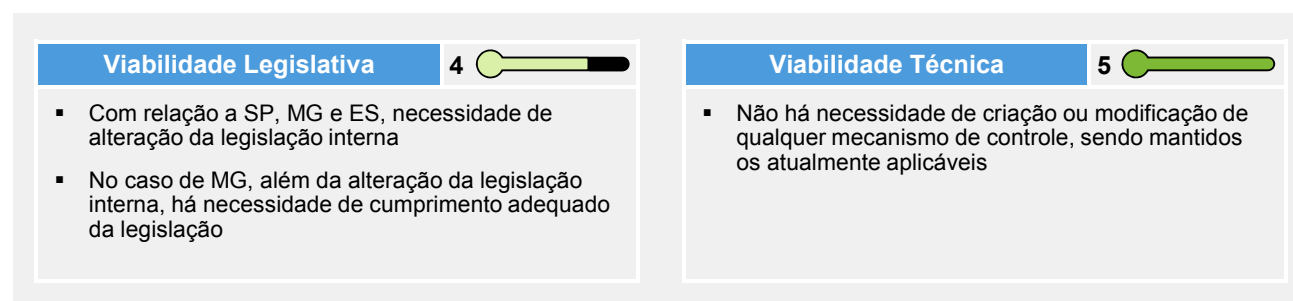


Figura - Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta

¹⁴⁸ Como exemplo, o Estado de São Paulo teve arrecadação tributária em 2011 da ordem de R\$ 116.000.000.000,00 (Cento e dezesseis bilhões de reais) ao ano. Com base em estimativas de outros projetos e capital intelectual do consórcio, o gasto total em equipamentos para o setor de Petróleo em 2011 foi aproximadamente R\$12.000.000.000,00 (doze bilhões de reais) sendo menos da metade produzido localmente. Assumindo uma participação de São Paulo em 70% da produção local e uma alíquota de 3% de ICMS, a perda de arrecadação seria estimada em R\$126.000.000,00 (cento e vinte e seis milhões de reais) ou 0,11% da arrecadação total.

14.1.3 Alternativa C: Isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores

14.1.3.1 Descrição da alternativa

Esta alternativa combina a desoneração de toda a cadeia de fornecimento (inclusive dos elos mais distantes) a que se refere à Alternativa A, com o acréscimo da alíquota do ICMS incidente na admissão temporária, cuja arrecadação se destinaria à compensação dos Estados onde ocorridas as operações que passariam a ser desoneradas.

Similarmente à primeira alternativa, seria aplicada a isenção do ICMS a toda a cadeia de fornecimento *upstream* de Petróleo e Gás, com exceção da operação de admissão temporária.

Contudo, a fim de evitar a resistência dos Estados à redução da arrecadação, indicada na Alternativa A, embora o impacto sobre a arrecadação naquele caso, conforme já descrito, seja reduzido, a presente alternativa imporia uma alíquota adicional a ser exigida na operação de admissão temporária, cuja arrecadação seria destinada a compensar os Estados em que ocorridas as operações de fornecimento, que passariam a ser isentas.

14.1.3.2 Medidas requeridas

As primeiras medidas necessárias para a implementação desta alternativa seriam semelhantes às aquelas aplicáveis à Alternativa A.

Isso porque, no presente caso, conforme já descrito, também haveria a desoneração de toda a cadeia de fornecimento.

Dessa forma, seriam necessárias alterações na Lei Complementar 24/75 e no Convênio ICMS 130/07.

Ainda na mesma linha da Alternativa A, também seria necessária a criação de um mecanismo de rastreamento e controle das operações anteriores à exportação ficta.

Além disso, seria necessária a criação de um mecanismo para destinação dos recursos provenientes do adicional de alíquota do ICMS incidente na admissão temporária, identificação dos Estados envolvidos nas operações de fornecimento da cadeia, e redistribuição dos recursos arrecadados para tais Estados.

14.1.3.3 Impacto estimado

A alternativa contempla todos os elos da cadeia de fornecimento local, anulando o impacto da tributação em relação à cadeia estrangeira por meio da desoneração.

Considerando que o aumento da alíquota seria efetuado na admissão temporária, cujo tratamento é equivalente com relação a bens previamente exportados fictamente ou com relação àqueles fisicamente provenientes do exterior, haveria um pequeno aumento sobre o custo final do produto importado do exterior por admissão temporária, em relação ao custo aplicável de acordo com a tributação atual.

Para o cálculo do valor total do ICMS a ser deslocado da cadeia de fornecimento para a admissão temporária, ou seja, para se obter o valor da alíquota adicional a ser aplicada na operação de admissão temporária, foram adotadas as seguintes premissas, com base nas entrevistas realizadas e na experiência do consórcio:

- Tipicamente, 50% dos bens adquiridos pelo concessionário via admissão temporária são de origem nacional (foram exportados fictamente);
- O valor agregado tanto pelo subfornecedor direto como pelo fornecedor direto é de 50% do preço líquido de venda;
- Em condições normais, o fornecedor direto adquire 50% dos insumos via *drawback* associado ao REPETRO;
- Com base nas entrevistas, considerando apenas compras locais, o Estado de São Paulo costuma representar de 70 a 80% do total, enquanto Minas Gerais corresponderia a 4% em média. Os demais Estados representariam o restante das aquisições (entre 16% e 26% a fração esperada). Para o cálculo do impacto, admitiu-se que o Estado de São Paulo corresponde a 80% das compras locais;
- A carga do ICMS nos Estados de São Paulo e Minas Gerais corresponde, respectivamente, a 3,1% (cálculo por dentro da alíquota de 3% sem direito a crédito) e 17,6% (cálculo por dentro da alíquota média de 15%) do preço líquido de compra dos insumos pelo fornecedor direto. Admite-se que o fornecedor direto não seja capaz de aproveitar os créditos acumulados, no caso de Minas Gerais;
- O subfornecedor direto adquire 50% dos insumos via importação (com tributação integral) no caso típico. A fração restante é adquirida localmente;
- A alíquota típica na importação de insumos do subfornecedor direto é de 14% (sem direito a créditos);
- O subfornecedor direto é capaz de compensar todos os créditos federais e estaduais;

- A fração de importações de insumos dos subfornecedores indiretos sobre o preço líquido de venda é desprezível.

O valor da alíquota adicional deve ser equivalente à soma dos valores relativos ao ICMS que não puderam ser compensados pelos elos da cadeia.

Dessa forma, considerando que a fração de insumos importados pelo subfornecedor indireto, em média, é suficientemente baixa para ser considerada desprezível no cálculo, foram avaliados os impactos dos tributos dos dois últimos níveis da cadeia antecedentes ao concessionário: o fornecedor direto e o subfornecedor direto.

No caso do fornecedor direto, para o impacto dos tributos sobre o seu preço líquido de compra, deve-se inicialmente calcular o produto da alíquota do ICMS de cada Estado com o percentual de participação desse Estado no total de compras do fornecedor direto, inclusive importações.

Esse valor corresponde ao impacto ponderado dos tributos sobre o preço líquido de compra do fornecedor direto. Tal impacto deve ser multiplicado pela fração do custo dos insumos sobre o preço líquido de venda ao concessionário, de modo a obter o impacto dos tributos do fornecedor direto sobre o concessionário, como indica a expressão seguinte:

$$\left[\begin{array}{|c|} \hline \text{ICMS sobre o preço} \\ \text{líquido de compra} \\ \text{do fornecedor} \\ \text{direto (\%)} \\ \hline \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Fração sobre o} \\ \text{total de compras} \\ \text{do fornecedor} \\ \text{direto} \\ \hline \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Custo dos} \\ \text{insumos sobre} \\ \text{preço líquido de} \\ \text{venda (\%)} \\ \hline \end{array} \right] = \left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Impacto dos} \\ \text{tributos sobre} \\ \text{fornecedor direto} \\ \hline \end{array} \right]$$

O impacto dos tributos do fornecedor direto sobre o concessionário é, então, dado pelo produto do impacto calculado anteriormente com a fração de produtos adquiridos via admissão temporária com origem nacional, tal como mostra a fórmula a seguir.

$$\left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Impacto dos tributos} \\ \text{do fornecedor direto} \\ \hline \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Fração de produtos} \\ \text{nacionais na adm.} \\ \text{temporária} \\ \hline \end{array} \right] = \left[\begin{array}{|c|} \hline \text{Impacto dos tributos} \\ \text{do fornecedor direto} \\ \text{sobre o} \\ \text{concessionário} \\ \hline \end{array} \right]$$

Logo, utilizando as premissas fornecidas, o impacto dos tributos do fornecedor direto sobre o concessionário é de 0,40%.

No caso do subfornecedor direto, o impacto dos tributos sobre o seu preço líquido de compra pode ser calculado pela seguinte expressão:

$$\text{Alíquota de II} \times \text{Fração de insumos importados do subfornecedor direto} \times \text{Custo dos insumos sobre o preço líquido de venda (\%)} = \text{Impacto dos tributos do subfornecedor direto}$$

Nota-se que a fórmula já considera que o subfornecedor direto consegue compensar todos os tributos creditáveis de natureza federal e estadual por meio de vendas no mercado interno.

Logo, o impacto dos tributos do subfornecedor direto sobre o concessionário pode ser calculado como:

$$\text{Impacto dos tributos do subfornecedor direto} \times \text{Fração de compras locais do fornecedor direto} \times \text{Custo dos insumos sobre o preço líquido de venda (\%)} \times \text{Fração de produtos nacionais na adm. temporária} = \text{Impacto dos tributos do subfornecedor direto sobre o concessionário}$$

A partir das premissas fornecidas, o impacto dos tributos do subfornecedor direto sobre o concessionário é de 0,44%.

Finalmente, a soma dos impactos dos tributos dos dois elos sobre o concessionário deve ser o valor da alíquota a ser cobrada na admissão temporária, para que o valor arrecadado a ser distribuído aos Estados seja equivalente ao montante arrecadado no sistema atual, e que deverá ser redistribuído aos Estados, após a desoneração das operações de fornecimento, a fim de evitar perda de arrecadação.

Assim, a cobrança, na admissão temporária, de alíquota adicional de 0,84% garantiria a ausência de perda de arrecadação pelos Estados, considerando as premissas assumidas.

Contudo, considerando a hipótese de um aumento na parcela de produtos adquiridos do Estado de São Paulo, por exemplo, ou uma maior parcela de compras locais comparativamente às importações, seria coerente considerar uma alíquota de 1,0%.

Considerando que as operações anteriores à admissão temporária seriam desoneradas, restando a incidência do ICMS – e passando a incidir o adicional – apenas sobre a operação

isonômica, que é a admissão temporária, atribuiu-se nota 5 para a alternativa em termos do impacto sobre a assimetria.

Já o efeito da alternativa sobre carga tributária também foi avaliado com a nota 5, visto que ela não acarreta mudança na carga tributária total incidente sobre a cadeia de fornecimento *offshore*, comparativamente à situação atual.

Haveria apenas a transferência dos valores atualmente arrecadados pelos Estados nas operações intermediárias de fornecimento para o elo mais à jusante da cadeia, através da admissão temporária.

Contudo, assumindo como premissa que a redução dos custos dos elos anteriores ao concessionário seja repassada aos preços de venda da cadeia até o concessionário, este não seria onerado pela mudança no sistema de cobrança proposto.

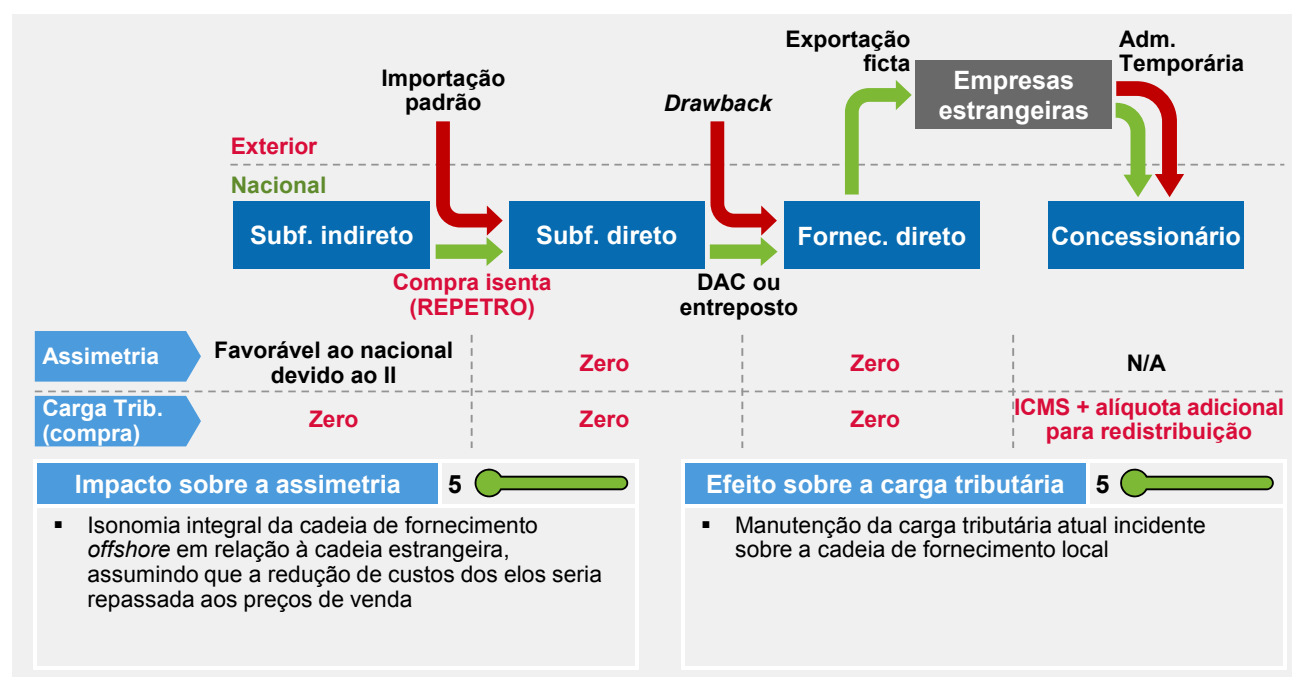


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores

14.1.3.4 Viabilidade da alternativa

Conforme descrito, esta alternativa visa a atenuar a principal desvantagem da Alternativa A, qual seja, a resistência dos Estados à perda de arrecadação.

Dessa forma, ela pretende garantir a compensação aos Estados dos tributos que deixarem de ser recolhidos ao longo da cadeia, através da redistribuição de uma alíquota adicional do ICMS, incidente por ocasião da importação sob admissão temporária.

Todavia, a viabilidade desta alternativa é significativamente reduzida em virtude da complexidade dos mecanismos necessários para a sua implementação.

Isso porque, além das modificações normativas necessárias – que já impactaram a viabilidade da Alternativa A, quais sejam, necessidade de alteração do Convênio ICMS 130/07 e da Lei Complementar 27/75 – e da necessidade de um mecanismo eficaz de rastreamento de todas as operações da cadeia de fornecimento, esta alternativa também requer um mecanismo para destinação dos recursos provenientes do adicional de alíquota do ICMS incidente na admissão temporária, identificação dos Estados envolvidos nas operações de fornecimento da cadeia e redistribuição dos recursos arrecadados para tais Estados.

Ocorre que as alterações normativas necessárias apresentam baixa viabilidade, sendo graduadas com a nota 1 de viabilidade legislativa.

E os mecanismos necessários à implementação e funcionamento dessa alternativa, por sua vez, são bastante complexos e ensejam custos consideráveis, sendo, pois, contemplados também com a nota 1, no que se refere à viabilidade técnica.

Adicionalmente a tais aspectos, é importante ressaltar que, consistindo a alternativa em uma nova mecânica de tributação, mesmo que sem impacto sobre a arrecadação, é possível que haja resistência, por parte dos Estados, caso o mecanismo de redistribuição da arrecadação do adicional de alíquota na admissão temporária não seja absolutamente alheio ao risco de influência governamental – de modo a condicionar a destinação dos recursos a outros aspectos do relacionamento entre o governo federal e os governos estaduais, ou entre diferentes governos estaduais – gerando, assim, uma insegurança quanto ao recebimento dos recursos arrecadados na admissão temporária, por parte dos Estados que desonerarem as operações ao longo da cadeia.

Finalmente, também seria esperada alguma relutância por parte dos operadores ao aumento da carga tributária na admissão temporária, dado que haveria elevação dos custos tributários na importação de bens oriundos do exterior via admissão temporária.

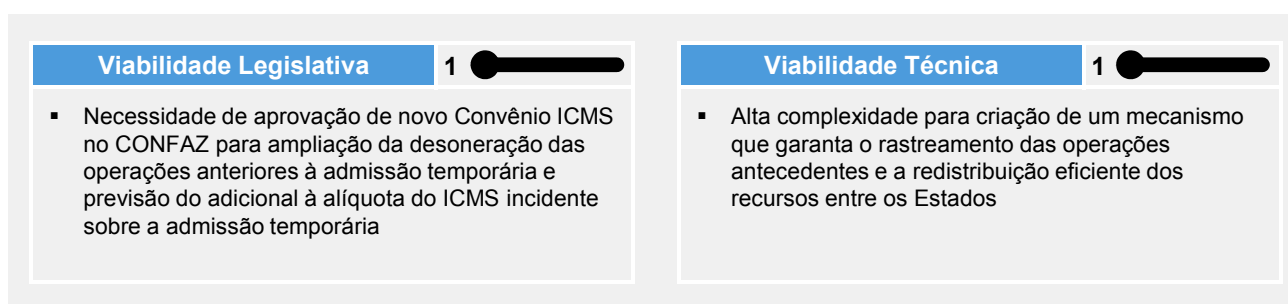


Figura - Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores

14.1.4 Alternativa D: Aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável

14.1.4.1 Descrição da alternativa

A presente alternativa consiste na criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) que incidiria sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de bem repetrável.

O valor da alíquota da CIDE seria definido em função do impacto médio do ICMS sobre a venda local do subfornecedor direto para fornecedor direto, de modo que a carga tributária incidente sobre a importação passasse a equivaler à carga aplicável à compra local.

Importa esclarecer, nesse contexto, que a CIDE é uma espécie tributária voltada para a intervenção no domínio econômico, orientada ao equilíbrio de eventuais distorções de mercado.

No presente caso, ela visaria à correção de uma assimetria gerada pela própria tributação aplicável ao setor, o que se revela apropriado à sua natureza.

Além disso, é de se destacar que a CIDE pode exercer seu típico caráter interventivo através de duas formas: a própria incidência pode proporcionar o ajuste pretendido, como ocorreria no caso da presente alternativa, ou a destinação da arrecadação da contribuição seria voltada para a adoção de alguma medida relacionada à intervenção.

Como no presente caso, a simples incidência já se prestaria ao alcance do objetivo interventivo pretendido, a arrecadação da CIDE poderia ser destinada ao investimento em outros aspectos do setor, como o incentivo à pesquisa e desenvolvimento, criação de institutos de formação e qualificação de mão de obra especializada, financiamento de projetos específicos dos agentes etc.

14.1.4.2 Medidas requeridas

A criação de uma CIDE depende da aprovação de lei ordinária federal, que deverá definir com clareza a sua incidência e a destinação à qual estarão vinculados os recursos provenientes de sua arrecadação.

Conjugadamente à instituição da CIDE, seria apropriada a previsão, na própria lei ordinária instituidora, de um mecanismo, nos moldes do ex-tarifário, que viabilizasse a isenção da CIDE com relação às importações de bens que não possuam similar nacional.

14.1.4.3 Impacto estimado

O principal efeito da alternativa ocorreria nas operações entre subfornecedor direto e fornecedor direto.

Com base nos dados obtidos nas entrevistas e na experiência do consórcio, foi assumida a premissa de que, tipicamente, o Estado de São Paulo responderia por 70 a 80% das compras de subfornecimento realizadas localmente. Por sua vez, considerou-se que Minas Gerais teria participação de aproximadamente 4,0% de total das vendas ao fornecedor direto e os demais Estados corresponderiam aos 16 a 26% restantes, como indica a figura a seguir.

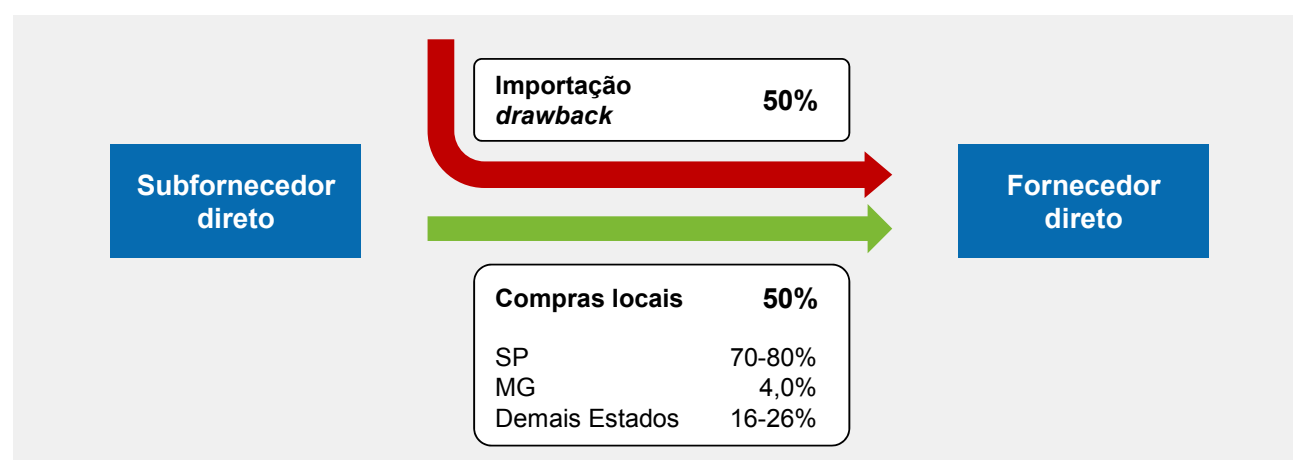


Figura - Participação das operações de compra entre subfornecedor direto e fornecedor direto

Para obter o valor da alíquota, deve-se somar o produto dos impactos de cada Estado com sua respectiva participação nas compras locais realizadas pelo fornecedor direto. Esse valor representa o impacto ponderado da tributação sobre a parcela local das compras do fornecedor direto.

A alíquota necessária para haver equilíbrio tributário entre o subfornecedor nacional e o estrangeiro deve ser igual a esse impacto ponderado sobre a parcela local.

$$\left(\begin{array}{c} \text{Impacto típico de} \\ \text{cada Estado} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Participação do} \\ \text{Estado sobre as} \\ \text{compras locais} \end{array} \right) = \begin{array}{c} \text{Alíquota no} \\ \text{drawback} \end{array}$$

Como já exposto anteriormente, estimamos que o impacto típico sobre subfornecedores diretos localizados em São Paulo é de 4,2%, enquanto, no caso de Minas Gerais, o impacto esperado é de 14,7%. Desse modo, a partir dessas premissas, obtemos uma alíquota de 3,53% a 3,95% a ser cobrada na operação de drawback dentro do regime do REPETRO.

Logo, para esse valor de alíquota, analisando o elo do subfornecedor local como um todo, considerando a participação de todos os Estados, o impacto típico sobre os subfornecedores diretos locais em geral seria neutralizado.

Contudo, para a plena compreensão do impacto sobre os agentes, é necessário analisar as operações entre subfornecedor direto e fornecedor direto em cada Estado, uma vez que as alíquotas de ICMS são distintas em função do Estado.

Nesse contexto, devem ser avaliados os impactos sobre o subfornecedor direto em três casos: (i) empresas localizadas no Estado de São Paulo, onde se aplica a alíquota de 3% sem direito a créditos; (ii) empresas localizadas no Estado de Minas Gerais, onde incide a alíquota cheia (12% de ICMS interestadual admitindo que o fornecedor está localizado em outro Estado) e (iii) empresas localizadas nos demais Estados, onde são adotadas as isenções de acordo com o Convênio ICMS 130/07.

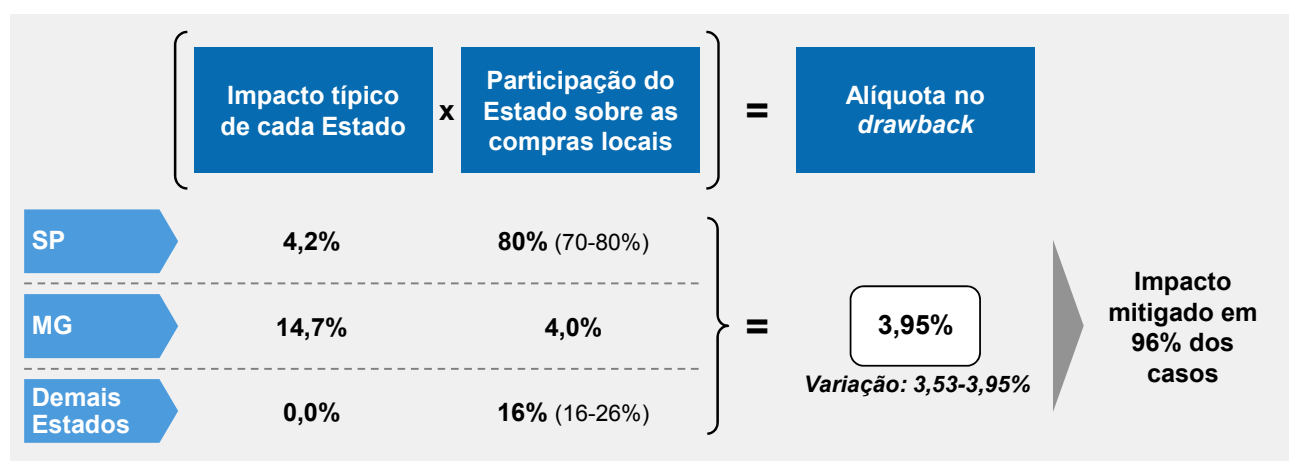


Figura - Cálculo da alíquota a ser aplicada no *drawback* e impacto resultante sobre os Estados

Para subfornecedores diretos localizados em São Paulo, onde há incidência de ICMS de 3% sem direito a crédito, o impacto esperado devido à tributação é de 4,2%.

Logo, uma alíquota de 3,95% praticamente eliminaria a assimetria com o elo estrangeiro, restando apenas uma diferença residual de 0,25%. Portanto, podemos considerar, nesse caso, que o problema de assimetria seria equacionado.

Já no caso do Estado de Minas Gerais, onde o impacto típico é de 14,7%, o impacto seria reduzido em 3,95%, mas remanesceria uma perda de competitividade – do fornecedor local em relação ao estrangeiro – de 10,75%.

Finalmente, nota-se que subfornecedores diretos localizados em Estados onde já há isenção do ICMS seriam tributariamente protegidos, uma vez que o subfornecedor direto estrangeiro arcaria com os 3,95% de tributos, ao contrário do equivalente local, isento de tributos.

Logo, é razoável admitir que, através da presente alternativa, o impacto sobre o subfornecedor direto local, em relação ao par estrangeiro, seria equacionado em 96% dos casos analisados.

Todavia, é importante destacar que a medida poderia criar uma assimetria, embora pequena, entre o fornecedor direto nacional e o estrangeiro, uma vez que o fornecedor direto passará a arcar com um ônus adicional devido à tributação na compra de insumos do exterior, ao contrário de um fornecedor direto localizado no exterior.

Então, haveria ligeiro aumento de impacto tributário sobre o elo doméstico em relação ao competidor no exterior. Tal impacto dependeria da fração de valor agregado do fornecedor direto, uma vez que, quanto maior o valor agregado, menor o peso dos insumos no preço final de venda, e, portanto, menor o peso dos tributos embutidos no custo de tais insumos.

Admitindo-se que o valor agregado médio de um fornecedor direto é de 50%, e que a fração de importação de insumos via *drawback* pelo fornecedor direto é de 50%, o impacto adicionado ao fornecedor direto nacional seria de $3,95\% \times 50\% \times 50\% = 0,99\%$ sobre o preço final de venda.

Portanto, diante de todo o exposto, atribuiu-se a nota 3 para o impacto sobre a assimetria, uma vez que, apesar de a medida garantir a equiparação entre a tributação local e estrangeira no caso típico de compra de insumos do subfornecedor direto, ainda pode haver assimetria em função da parcela de compras de insumos de cada empresa nos Estados em que há cobrança de ICMS. Além disso, existiria ainda a assimetria residual referente ao capital de giro.

Já o efeito sobre a carga tributária também foi avaliado com a nota 3, na medida em que a alternativa eleva a carga tributária sobre o fornecedor direto, embora em pequena magnitude.

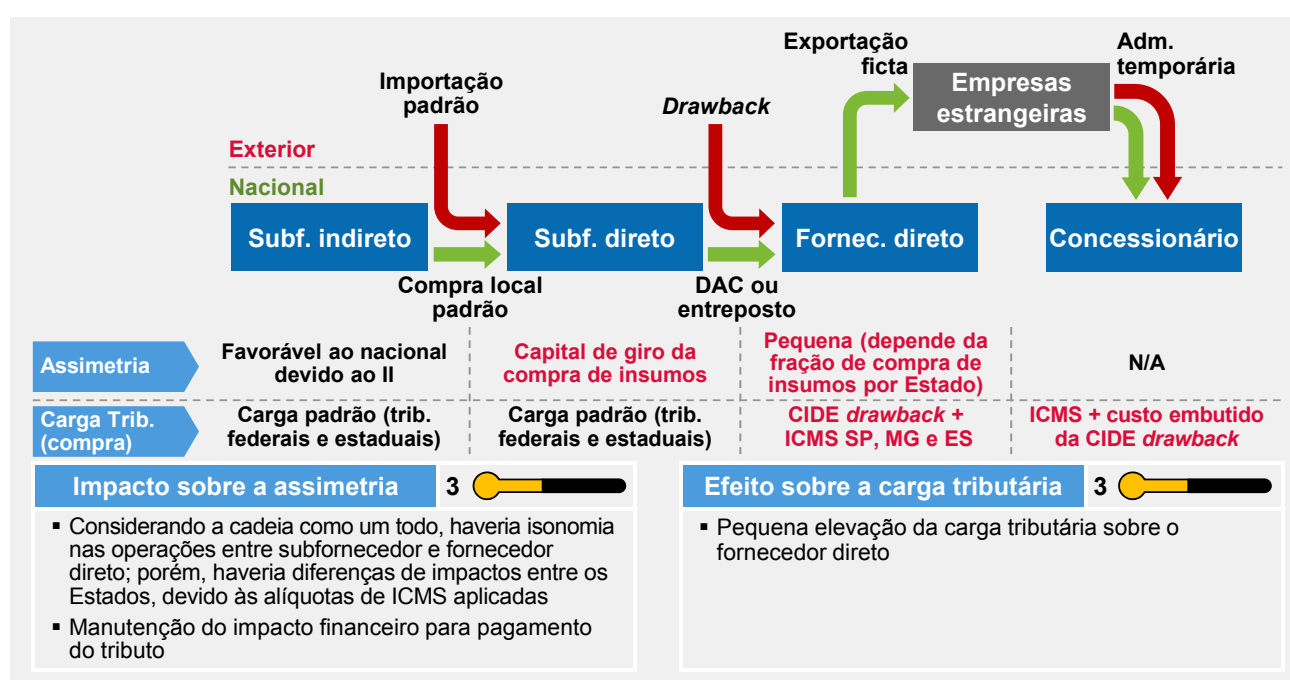


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada - aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável

14.1.4.4 Viabilidade da alternativa

Já a viabilidade dessa alternativa se revela elevada, na medida em que o ônus do combate à assimetria – cuja magnitude é reduzida, vale reiterar – recairia sobre os fornecedores diretos, a princípio, e sobre os concessionários, em caso de repasse do aumento de custo no preço, e não sobre o governo federal ou sobre os governos estaduais.

Pode-se esperar que a alternativa tenha oposição dos fornecedores diretos devido ao impacto adicional sofrido por eles com a oneração do *drawback*. Porém, a magnitude da alíquota de 3,95% tende a não gerar uma desvantagem suficientemente relevante para o elo, sobretudo se considerados aspectos alheios à questão tributária do setor, como a política de conteúdo local, por exemplo.

Com relação à viabilidade legislativa, a presente alternativa foi avaliada com nota 3, em virtude do fato de que a CIDE requer a edição de lei ordinária federal para sua instituição.

Importa ressaltar que a criação da CIDE, no contexto da presente alternativa, não encontra obstáculo nas regras do Acordo GATT, na medida em que visa exatamente à equiparação do tratamento tributário aplicável ao fornecedor local àquele aplicável ao fornecedor estrangeiro, e não à discriminação entre eles, esta sim vedada pelo Acordo.

O princípio básico que prevalece, portanto, no âmbito da Organização Mundial de Comércio (OMC), e que se encontra refletida no GATT, é o da não-discriminação, previsto no artigo 3º do Acordo:

“As partes contratantes reconhecem que os impostos e outras imposições internas, bem como leis, regulamentos e prescrições afetando a compra e venda, colocação à venda, a compra, o transporte, a distribuição ou a utilização de produtos no mercado interno (...) não deverão ser aplicadas de maneira a proteger a produção nacional. Os produtos do território de qualquer das partes contratantes, importados no território de qualquer parte contratante, não estarão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outras imposições internas, qualquer que seja a sua espécie, superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos similares nacionais. Os produtos de qualquer parte contratante, impostados no território de qualquer outra parte contratante, estarão sujeitos ao tratamento não menos favorável que o concedido aos produtos de origem nacional, no que se refere a todas as leis, regulamentos ou prescrições que afetem a sua venda, colocação à venda, compra, transporte, distribuição ou utilização no mercado interno.”

Como se percebe, o referido princípio não é confrontado pela presente alternativa, eis que ela se destinada exatamente à equiparação entre o tratamento tributário aplicável ao fornecedor estrangeiro – atualmente mais favorável – e o tratamento tributário aplicável ao fornecedor local.

Feito tal esclarecimento, pode-se afirmar, no que tange à viabilidade técnica, que a presente alternativa recebeu nota 5, visto que a sua implementação independe de quaisquer mecanismos novos de controle, podendo ser utilizados os atualmente existentes, sem ensejar sequer a necessidade de ajustes.

O mecanismo para concessão de isenção da CIDE com relação a bens sem similar nacional, por sua vez, poderia ser contemplado na mesma lei ordinária instituidora da CIDE, e dispensaria qualquer mecanismo de controle, visto que a isenção, nos moldes do que ocorre com o ex-tarifário, somente seria concedida mediante requerimento do interessado, acompanhado de fundamentação do entendimento do requerente no sentido da inexistência de similar nacional do bem importado.

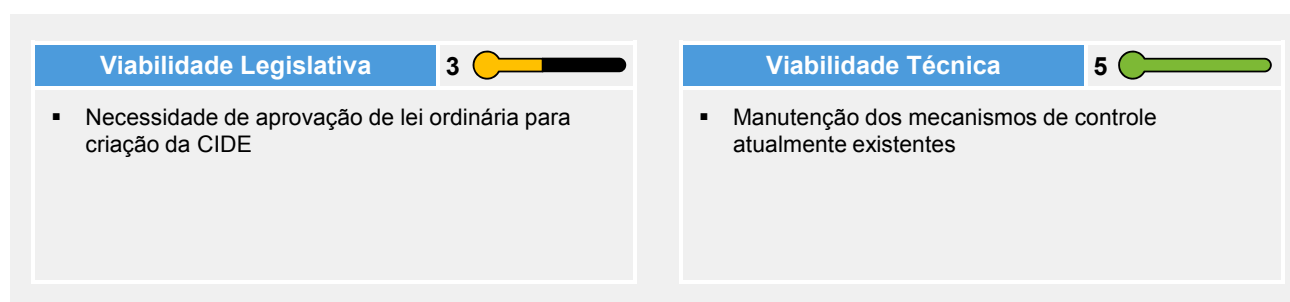


Figura - Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável

14.1.5 Alternativa E: Compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.5.1 Descrição da alternativa

A presente alternativa consiste na compensação, pela União, através de dedução do IRPJ e da CSLL a recolher, de um montante de crédito correspondente ao ônus do ICMS tipicamente assumido pelo fornecedor direto.

Considerando o fato de que o ICMS é responsável pela assimetria entre o fornecedor local e o estrangeiro, no contexto da tributação do setor, e de que a implementação de modificações no tratamento tributário, pelo ICMS, das operações típicas do setor, apresenta elevado grau de dificuldade, em razão da necessidade de aprovação de Convênio ICMS, no âmbito do CONFAZ – mecanismo que, historicamente, apresenta baixa viabilidade – a presente alternativa identifica uma forma de o governo federal intervir de forma unilateral para a correção da assimetria, sem depender da atuação dos governos estaduais.

Há que se destacar, contudo, que, como contrapartida da possibilidade de o governo federal, por si só, intervir para o ajuste da assimetria atualmente verificada, será assumido integralmente por ele o ônus da adoção de tal alternativa.

14.1.5.2 Medidas requeridas

Para a implementação da alternativa, seria necessária a aprovação de uma lei ordinária federal, prevendo o mecanismo de compensação, pelo governo federal, do ônus, relativo ao ICMS, assumido pelo fornecedor direto.

Para fins de controle do ônus assumido, seria necessário um ajuste nas obrigações acessórias já existentes, com a criação de uma aba adicional no Livro Registro de Entradas do fornecedor direto, para possibilitar o rastreamento do valor total dos insumos, para integração / industrialização de bens repetráveis, adquiridos com incidência do ICMS.

Além disso, o valor total dessas operações de aquisição de insumos, tributadas pelo ICMS, seria declarado ao governo federal, através do acréscimo de campo específico na DIPJ, de modo a viabilizar a compensação do ônus através da redução do IRPJ e da CSLL a pagar.

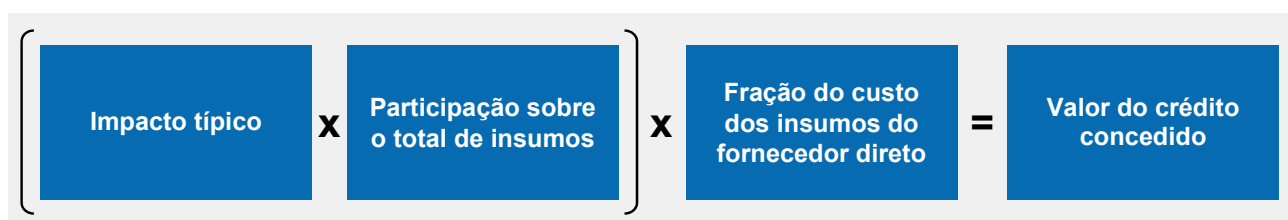
O acesso ao Livro, que já é facultado ao governo federal por conta das eventuais fiscalizações de IPI, seria utilizado como instrumento de controle para a verificação do valor declarado das operações de aquisição de insumos tributadas, que serve de base para o cálculo do valor a ser compensado.

14.1.5.3 Impacto estimado

A presente alternativa pretende neutralizar, no caso típico, a assimetria existente devido à incidência de ICMS nas compras locais, pelo fornecedor direto, de insumos oriundos do Estado de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo.

Logo, a redução de impacto típico seria idêntica à do cenário em que há tributação adicional sobre a admissão temporária, pois os tributos a serem compensados são os mesmos.

Adotando as mesmas premissas dos cenários anteriores para participação dos Estados no fornecimento (80% em SP, 4% em MG, e 16% nos demais Estados), impactos típicos (4,2% em SP, 14,7% em MG e 0% nos demais Estados) e fração de valor agregado de 50%, temos que o valor de crédito ótimo para restituição aos fornecedores diretos seria calculado por:



Assim, nas condições analisadas, o valor ótimo da fração de crédito a ser restituído que deveria ser concedido pela União, seria de 0,99% sobre o faturamento do subfornecedor direto ao fornecedor direto – isto é, sobre o montante total dos insumos adquiridos pelo fornecedor direto para integração / industrialização de bens repetráveis – assumindo-se que pelo menos 50% em valor dos insumos adquiridos pelo elo tenham sido adquiridos com isenção do ICMS.

Assumindo que a compensação seja realizada de modo integral e que a redução de custos do subfornecedor direto seja repassada para o seu preço de venda, o impacto da alternativa sobre a assimetria seria total do elo do subfornecedor direto até o elo concessionário. Remanesceria apenas o impacto financeiro, de caráter residual, razão pela qual esta alternativa recebeu a nota 5 nesse critério.

Já no que tange à carga tributária, haveria pequena redução em relação à situação atual, pois a União passaria a arcar com o ônus do ICMS que atualmente é assumido pelo fornecedor local. Desse modo, o efeito sobre a carga tributária foi avaliado com a nota 3.

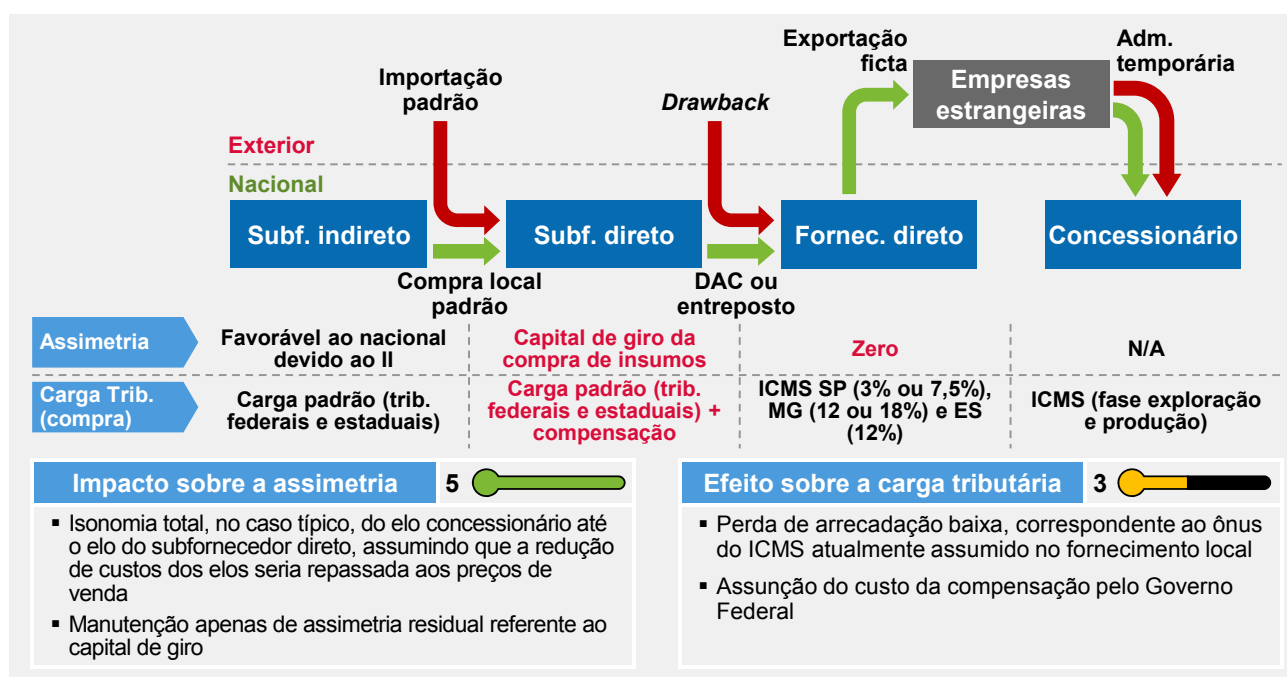


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.5.4 Viabilidade da alternativa

Com relação à viabilidade legislativa, a presente alternativa implicaria a necessidade de edição de lei ordinária para a criação do mecanismo de compensação, pela União, através de dedução do IRPJ e da CSLL a recolher, de um montante de crédito correspondente ao ônus do ICMS tipicamente assumido pelo fornecedor direto. Por essa razão, foi atribuída a nota 3 a esta alternativa, no que tange à viabilidade legislativa.

Já no que se refere à viabilidade técnica, a presente alternativa ensejaria a necessidade de adaptação de obrigações acessórias e mecanismos de controle existentes – com a criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e a inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado – razão pela qual também foi avaliada com a nota 3.

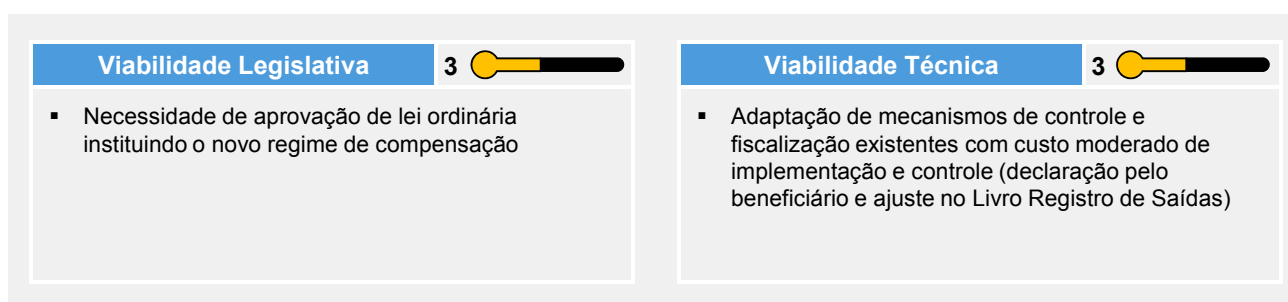


Figura – Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.6 Alternativa F: Criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.6.1 Descrição da alternativa

Esta alternativa consiste na criação de uma CIDE, assim como na Alternativa D. Contudo, a incidência, nesse caso, se daria na admissão temporária, e não nas importações de insumos pelo fornecedor direto.

Isso porque, nesse caso, a intervenção proporcionada pela CIDE não estaria relacionada à sua incidência, mas à alocação dos recursos oriundos de sua arrecadação, que seriam destinados à compensação do ônus referente ao ICMS, assumido pelo fornecedor direto.

Essa é a razão pela qual a incidência da CIDE, no presente caso, ocorre na operação isonômica (admissão temporária), tanto sobre produtos fisicamente importados quanto aqueles provenientes de exportação ficta seguida de importação, e sem a possibilidade de isenção dos bens com relação aos quais não haja similar nacional.

Destaque-se, nesse contexto, que, havendo a incidência da CIDE, de forma indistinta com relação ao fornecimento local ou estrangeiro, torna-se desnecessária a análise, no presente caso, de eventual impacto proporcionado pela incidência da CIDE sobre o Acordo GATT, de que o Brasil é signatário.

14.1.6.2 Medidas requeridas

A instituição da CIDE depende da edição de lei ordinária federal, conforme já apontado com relação à Alternativa D.

No presente caso, contudo, seria necessário também um mecanismo de destinação dos recursos arrecadados pela CIDE para a compensação do ônus assumido pelo fornecedor direto em virtude da incidência do ICMS, nos Estados de SP, MG e ES, na operação imediatamente anterior à exportação ficta.

14.1.6.3 *Impacto estimado*

A implantação desta alternativa reduziria significativamente o impacto tributário nos elos do subfornecedor direto e do fornecedor direto no contexto do fornecimento *upstream* de Petróleo e Gás, uma vez que a compensação do ônus assumido pelo fornecedor direto equipararia as condições tributárias entre a cadeia nacional e a estrangeira, com exceção do impacto financeiro devido ao capital de giro.

É importante destacar também que a redução do impacto seria mais apurada do que na Alternativa E, visto que, em lugar da utilização de uma alíquota média, com diferentes impactos em função do Estado de origem, a presente alternativa compensaria diretamente cada fornecedor direto pelo efetivo valor do ônus assumido com relação ao ICMS.

O impacto exercido, sobre o concessionário, pelo ICMS incidente na compra do fornecedor direto, corresponde à fração do impacto de ICMS sobre o preço final do concessionário.

Para a sua apuração, é necessário inicialmente calcular a soma do produto dos impactos típicos de cada Estado com sua respectiva participação sobre o total de compras do fornecedor direto, o que corresponde ao impacto do ICMS ponderado sobre as compras do fornecedor direto.

Em seguida, multiplica-se esse valor pela fração do custo dos insumos do fornecedor direto sobre o preço final, que é a diferença entre o preço final de venda e o valor agregado pelo fornecedor direto. Esse valor corresponde ao impacto ponderado sobre a venda do fornecedor direto.

Finalmente, considerando que o concessionário também adquire produtos de fornecedores estrangeiros, deve-se multiplicar o valor anterior pela fração de produtos exportados fictamente, ou seja, de origem nacional, que foram importados por admissão temporária.

O resultado desse cálculo é o impacto do ICMS das compras locais do fornecedor direto ponderado por todas as compras do concessionário.

Assumindo que todo o impacto da compra do fornecedor direto é transferido ao concessionário, temos que esse último cálculo corresponde à alíquota a ser cobrada na admissão temporária, de modo a compensar os custos resultantes do ICMS nas compras locais do fornecedor direto.

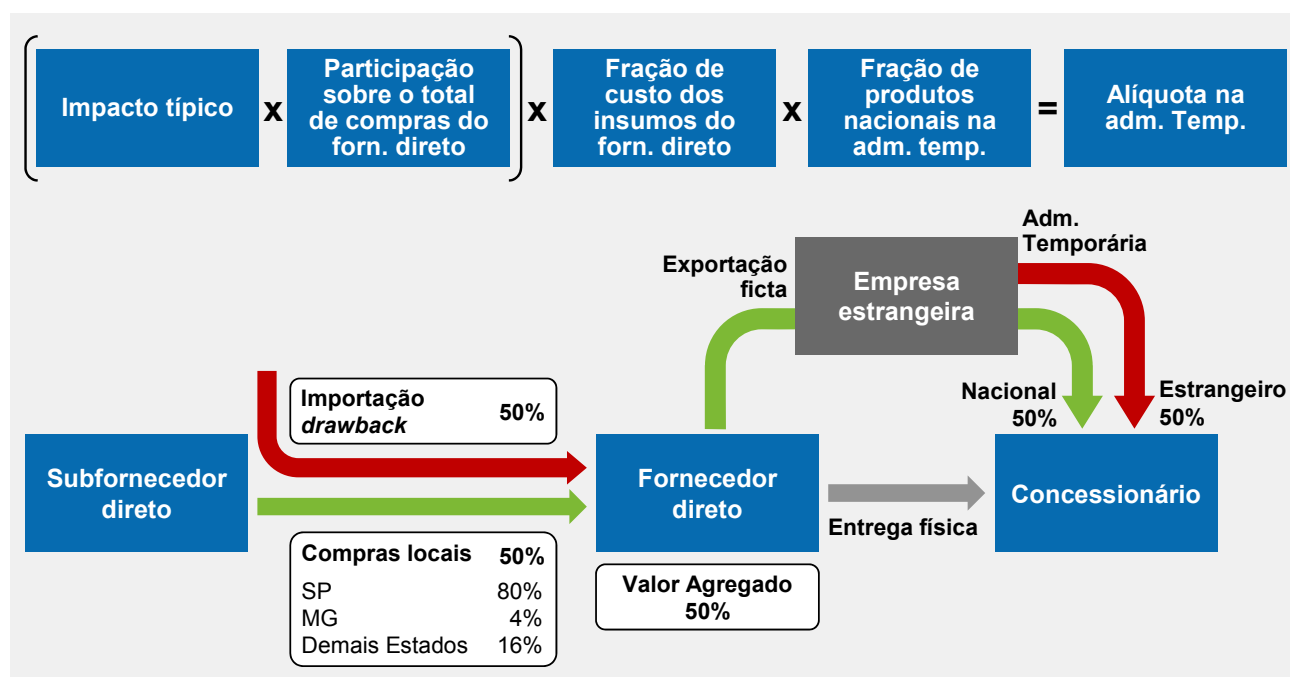


Figura - Participação das operações de compra entre subfornecedor direto e fornecedor direto

Consideramos premissas similares às da Alternativa D, ou seja, admitimos que, em condições usuais, a parcela de compras locais corresponde a 50% do total de compras feitas pelo fornecedor direto dentro da cadeia de fornecimento *offshore*.

Além disso, dessas compras, 70 a 80% têm origem no Estado de São Paulo, 4% no Estado de Minas Gerais e 16 a 26% nos demais Estados. Admitimos também uma parcela de valor agregado de 50% e uma fração conservadora de compra de produtos repetráveis nacionais por parte do concessionário, de 50%.

Estima-se, então, que a alíquota da CIDE a ser cobrada na admissão temporária seja de aproximadamente 0,49% sobre o preço líquido de venda ao concessionário, ou seja, considerando apenas a adição da CIDE, o aumento da carga tributária sobre o concessionário seria pequeno.

De qualquer modo, caso o fornecedor direto repasse o benefício recebido, no preço de venda ao concessionário, o impacto sobre esse se tornaria nulo.

Logo, assumindo que a redução dos custos dos elos seria repassada aos preços de venda, o impacto sobre a assimetria seria elevado, restando apenas a assimetria residual relacionada ao capital de giro, sendo atribuída a nota máxima 5.

Quanto à carga tributária, a magnitude da mudança estaria condicionada ao repasse, pelo fornecedor direto, no preço de venda ao concessionário, do benefício proporcionado sobre os custos em decorrência da alteração na tributação.

Além disso, é importante destacar que essa alternativa produz um potencial estímulo à cobrança (ou aumento da alíquota já cobrada) do ICMS nas operações entre subfornecedor direto e fornecedor direto, uma vez que o mecanismo de compensação ressarciria eventuais elevações do tributo estadual, podendo tornar a alternativa ineficaz.

Portanto, considerando a necessária conjugação de ambas as variáveis acima, foi atribuída a nota 3 para o critério efeito sobre a carga tributária.

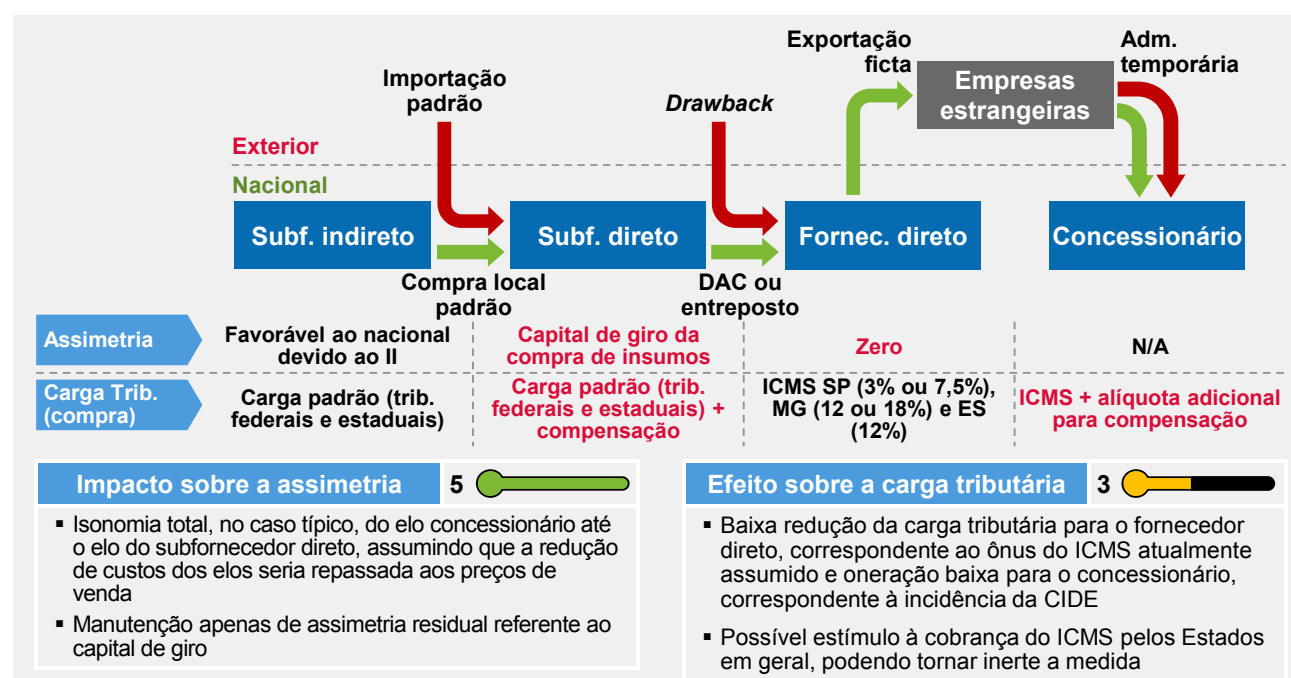


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.6.4 Viabilidade da alternativa

Analogamente à Alternativa E, a presente alternativa se sustenta sobre o entendimento de que uma alternativa de elevação da carga tributária, ainda que em pequena magnitude, e sem impacto negativo sobre a arrecadação dos Estados, poderia ter uma maior aceitação sob o ponto de vista político, incrementando assim a viabilidade de sua implementação.

Por outro lado, espera-se que os concessionários ofereçam resistência ao aumento da carga tributária incidente sobre a admissão temporária.

De qualquer modo, a grande fragilidade da presente alternativa consiste no efeito colateral representado pelo potencial estímulo à tributação – ou até ao aumento da alíquota aplicável – pelos Estados, da operação entre o subfornecedor direto e o fornecedor direto, na medida em que o ônus assumido será compensado pelo governo federal através da CIDE.

Ocorre que, sendo o cálculo da alíquota da CIDE pautado nas alíquotas do ICMS atualmente aplicadas, eventual mudança na cobrança, por parte dos Estados, podem tornar ineficaz a presente alternativa.

Com relação à viabilidade legislativa, tanto a criação da CIDE quanto a do mecanismo de compensação, através da vinculação dos recursos arrecadados com a contribuição, precisam ser instituídas por lei ordinária, razão pela qual a presente alternativa recebeu nota 3 no que tange a esse critério.

E com relação à viabilidade técnica, a presente alternativa implicaria a necessidade dos mesmos mecanismos especificados na Alternativa E – criação de aba adicional do Livro Registro de Entradas e inclusão de campo específico na DIPJ para declaração da base de cálculo do valor a ser compensado – a fim de que fosse viabilizada a demonstração, pelo fornecedor direto, do ônus por ele assumido, para fins de compensação. Por essa razão, à semelhança da avaliação conferida à Alternativa E com relação a esse critério, esta alternativa também foi avaliada com a nota 3.

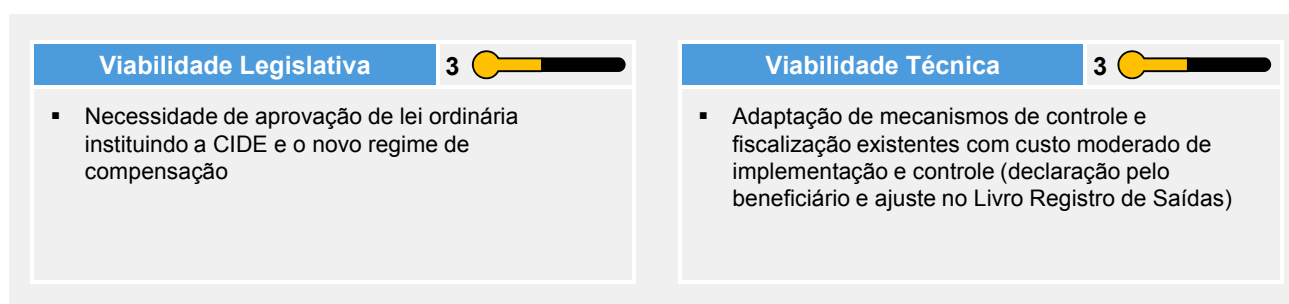


Figura - Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais

14.1.7 Alternativa G: Substituição de um regime aduaneiro por um tributário

14.1.7.1 Descrição da alternativa

A presente alternativa consiste na extinção da exportação ficta e da admissão temporária para bens que permanecem no país por toda ou pela maior parte da sua vida útil, conjugada à concessão de isenção dos tributos federais e homogeneização das alíquotas de ICMS nas importações e compras locais pelo fornecedor direto e pelo concessionário.

Por fim, seria concedido um benefício de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) consistente na possibilidade de depreciação dos bens adquiridos localmente ou importados pela concessionária ou fornecedor direto – para arrendamento/afretamento à concessionária – em tempo inferior ao de vida útil e com as quotas de depreciação superando o valor do próprio bem.

14.1.7.2 Medidas requeridas

Para a implementação desta alternativa, seria necessária, primeiramente, a revogação parcial do Decreto 6.759/09, para extinguir o REPETRO, e a revogação integral da Instrução Normativa RFB 844/08, que disciplina em detalhes o regime.

Em contrapartida, seria necessária a criação de um Convênio ICMS destinado à padronização das alíquotas do imposto estadual nas importações, operações internas e interestaduais, praticadas na cadeia de fornecimento de bens para E&P do Setor de Petróleo e Gás.

Por fim, seria necessária a edição de uma lei ordinária federal para a concessão da isenção dos tributos federais nas importações e compras locais inseridas na cadeia de fornecimento do setor, e para a instituição do mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*).

14.1.7.3 *Impacto estimado*

Sendo integralmente implementada, com a devida conjugação dos diferentes instrumentos, a alternativa neutralizaria o impacto atualmente proporcionado pela assimetria tributária nas compras do fornecedor direto, uma vez que os tributos de uma compra local e de uma importação passariam a ser equivalentes (tributação federal isenta e alíquota única de ICMS para compras nacionais e importação).

Desse modo, a alternativa possibilitaria o alcance da isonomia, exceto no que tange ao capital de giro, de caráter residual.

No elo do subfornecedor direto, por sua vez, ainda restaria o impacto devido à incidência do Imposto de Importação nas compras de subfornecedores indiretos no exterior. Porém, as entrevistas com empresas desse elo da cadeia mostraram que este impacto pode ser considerado desprezível no que tange à sua magnitude. Dessa forma, a nota atribuída para o impacto dessa alternativa sobre a assimetria foi 5.

Por outro lado, a alternativa enseja risco de aumento da carga tributária, em razão da revogação tácita do Convênio ICMS 130/07 (necessária à implementação da alternativa) e da necessidade de que um novo Convênio ICMS seja celebrado no âmbito do CONFAZ.

Isso porque, para que haja uma padronização nacional das alíquotas – sem contemplar o problema de viabilidade, que será objeto de comentário no critério próprio – a negociação do novo Convênio possivelmente envolveria os interesses arrecadatários dos diferentes Estados, ensejando o risco de um nivelamento por alto, isto é, a padronização da incidência através da aplicação de uma alíquota mais elevada.

Aliás, mesmo que haja a padronização das alíquotas do ICMS (em 7,5%, com direito a crédito, por exemplo, como cogitado, a fim de se manter a alíquota atualmente prevista no Convênio ICMS 130/07), o novo regime tenderia a proporcionar o acúmulo de créditos (que passariam a ser tratados como custo) pelo concessionário ou pelo fornecedor direto, conforme fosse um ou outro aquele que passaria a adquirir o bem e nacionalizá-lo, visto que, em regra, esses agentes não praticam operações com débito de ICMS suficientes à compensação do montante de créditos que passaria a ser apropriado em razão da importação.

Além do exposto, cumpre esclarecer que o referido aumento da carga tributária decorreria não somente da potencial majoração da carga do ICMS, como também dos impactos sobre a apuração do lucro real, especificamente no que se refere à dedutibilidade das parcelas do arrendamento/afretamento dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO¹⁴⁹.

Nesse contexto, o mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) previsto na presente alternativa se destinaria exatamente a proporcionar a compensação desses agentes com relação aos diferentes fatores de majoração do ônus anteriormente referidos.

Contudo, é importante destacar que esse mecanismo envolve certa complexidade, na medida em que a sua implementação dependeria da obtenção de informações junto à Receita Federal, concessionárias e fornecedores diretos.

Tais informações se referem aos valores dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO, aos valores das parcelas do afretamento, arrendamento ou locação desses bens, e a detalhes da apuração do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos agentes importadores.

Considerando que o mecanismo, no caso da presente alternativa, se destinaria a compensar um aumento de carga tributária de magnitude moderada, ele seria, em tese, capaz de anular os efeitos do aumento da carga tributária (v. Apêndice G).

No entanto, como o mecanismo precisaria utilizar como referência um caso médio, ele conseguiria afastar por completo os efeitos do aumento da carga tributária apenas nesse caso. Nos demais casos, porém, ele poderia representar aumento ou redução da carga tributária comparativamente à situação atual.

Além disso, é importante esclarecer que a eficácia do mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*), no contexto desta alternativa, pressupõe que, no novo regime, as concessionárias passarão a adquirir e nacionalizar os bens que atualmente ingressam no país sob o regime de admissão temporária, ou que os fornecedores diretos irão adquirir e nacionalizar tais bens, arrendando-os às concessionárias no país e repassando no preço o benefício que lhes será proporcionado pelo mecanismo.

Adicionalmente, cabe apontar que há situações em que determinados bens não estão disponíveis para aquisição no mercado, seja interno ou internacional, ou por vezes estão disponíveis, mas a preços e/ou condições desfavoráveis à aquisição, não restando alternativa senão arrendá-los por determinado período.

149 Efeito da operação de arrendamento/afretamento dos bens sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a pagar, em comparação com o tratamento concedido à aquisição do bem.

Nesses casos, de acordo com a presente alternativa, não restaria opção senão a utilização do regime de admissão temporária com pagamento proporcional dos tributos na importação, circunstância em que a alternativa imporia um inevitável aumento da carga aplicável sobre o importador, comparativamente à atual, visto que não conseguiria ser alcançada pelo mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*), que, por conceito, se aplicaria apenas a bens adquiridos e nacionalizados.

Considerando todo o exposto, caso eficaz a implementação do mecanismo, no sentido do alcance do caso médio, pode-se estimar que as variações, nos demais casos, para mais ou para menos seriam pequenas, razão pela qual se atribui a nota 3 à presente alternativa.

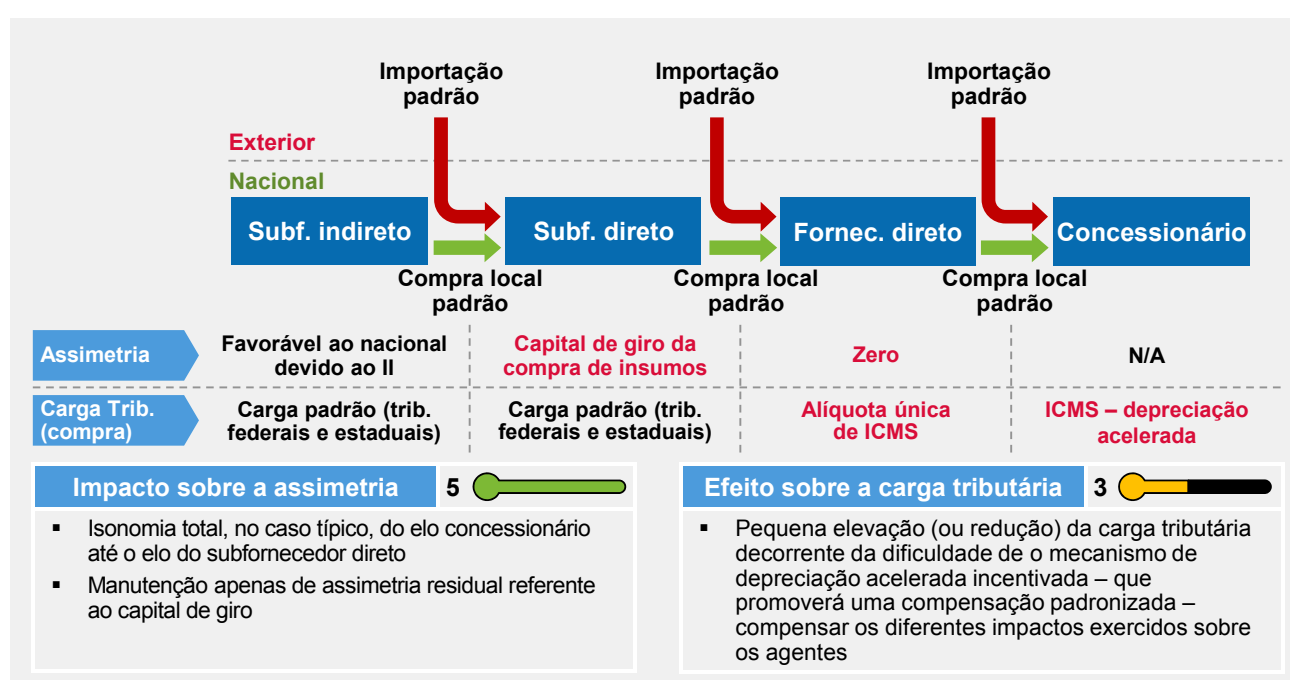


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – substituição de um regime aduaneiro por um tributário

14.1.7.4 Viabilidade da alternativa

A viabilidade legislativa dessa alternativa é baixa, pois, sob o aspecto legislativo, haveria grande dificuldade na aprovação de um novo Convênio ICMS, principalmente sendo destinado à uniformização das alíquotas do imposto nas diferentes operações – importações, internas ou interestaduais – praticadas no contexto da cadeia de fornecimento para a indústria de Petróleo e Gás *offshore*.

A longa e custosa negociação para se chegar ao Convênio ICMS 130/07 serve de referência para uma perspectiva bastante negativa no que tange à viabilidade de aprovação de um novo Convênio sobre o tema, no âmbito do CONFAZ.

Além disso, ela ainda requereria a edição de lei ordinária e a revogação parcial do Regulamento Aduaneiro, na parte em que trata do REPETRO. Dessa forma, foi atribuída nota 1 para essa alternativa no que tange à viabilidade legislativa.

No que se refere à viabilidade técnica, ela envolveria certa complexidade, relacionada à implementação do mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*), com relação ao qual, não existe experiência prévia na legislação brasileira.

Além disso, a implementação desse mecanismo dependeria da obtenção de informações junto à Receita Federal, concessionárias e principais fornecedores diretos, tais como valores dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO, valores das parcelas do afretamento, arrendamento ou locação desses bens e detalhes da apuração do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos agentes importadores.

Adicionalmente, seria necessária a identificação/rastreamento das operações realizadas ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria de Petróleo e Gás *offshore*, a fim de que tais operações passassem a se sujeitar à aplicação da alíquota uniforme de ICMS.

Por outro lado, cumpre esclarecer que a implementação de um regime tributário, em substituição ao REPETRO, poderia reduzir a complexidade envolvida nos mecanismos e procedimentos atualmente necessários, particularmente no que se refere à exportação ficta seguida de importação sob admissão temporária.

Nesse novo regime, um bem que atualmente é exportado fictamente para, em seguida, ser importado sob admissão temporária, passaria a ser sujeito a uma venda local.

Contudo, é importante levar em consideração o fato de que esta alternativa, caso implementada, implicaria considerável custo de aprendizado¹⁵⁰, tanto por parte dos agentes quanto do governo, em função da revogação do regime atual para criação e aplicação de um novo.

¹⁵⁰ Embora qualquer inovação implique certo custo de aprendizado, não é custoso compreender que o custo de aprendizado envolvido nas alternativas G e H seria mais relevante, na medida em que elas pressupõem uma modificação de caráter estrutural no regime tributário, implicando, portanto, alterações mais profundas que as contempladas em outras alternativas, cujo caráter é mais pontual.

Nesse contexto, é importante destacar que uma eventual revogação do regime não seria capaz de alcançar os bens já importados sob o REPETRO – na medida em que protegidos pelo direito adquirido – de modo que o novo regime e o REPETRO precisariam conviver durante o período de vigência das importações já realizadas sob o REPETRO (em muitos casos, até 2020).

Essa convivência temporária (até 2020) entre os dois regimes acarretaria significativa complexidade de controle e fiscalização, por parte do governo, além de custos relevantes pelos agentes.

Outro aspecto relevante se refere ao tratamento dos bens abrangidos por contratos já habilitados ao REPETRO, mas que ainda não tenham sido importados.

Com relação a esses, vislumbramos a possibilidade de discussão jurídica referente à sua proteção ou não pelo direito adquirido, de modo a definir a aplicabilidade ou não do REPETRO a tais bens, até o fim do prazo de vigência do ato declaratório de habilitação do contrato. Nesse sentido, seria apropriado que a legislação criada para implementação desta alternativa disciplinasse a transição do REPETRO para o novo regime.

Diante de todas essas considerações, a presente alternativa recebeu nota 3 no que tange à sua viabilidade técnica.

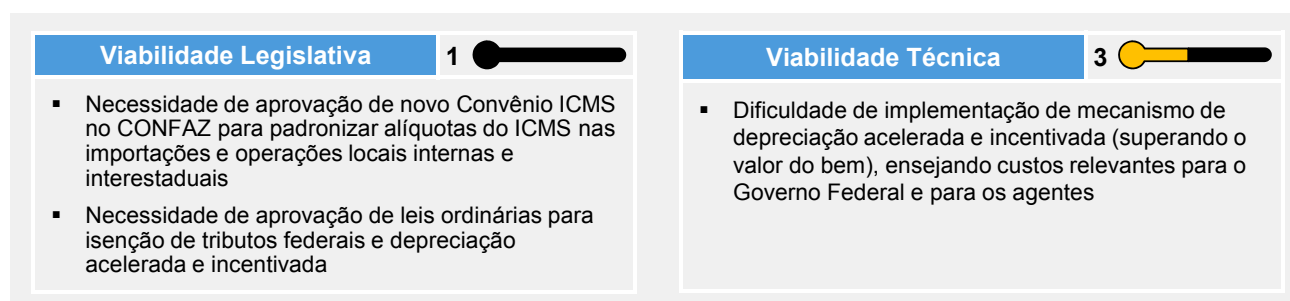


Figura – Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – substituição de um regime aduaneiro por um tributário

14.1.8 Alternativa H: Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria *offshore*

14.1.8.1 Descrição da alternativa

A presente alternativa parte da extinção do regime aduaneiro, assim como a Alternativa G, mas em vez de equiparar a cadeia de fornecimento local à estrangeira através da desoneração de ambas, acarreta a oneração equivalente do fornecimento local e do estrangeiro, pelos tributos federais e pelo ICMS.

Como o único tributo incidente exclusivamente sobre uma das cadeias – no caso, a estrangeira – é o imposto de importação, ele seria isento nas compras de insumos ao longo da cadeia de fornecimento, de modo que a assimetria seja preservada.

Adicionalmente, seria criado um mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*), possibilitando a depreciação de bens importados ou adquiridos localmente pelo concessionário ou fornecedor direto – para arrendamento/afretamento à concessionária – de modo a compensar a elevação da carga tributária gerada pelas demais mudanças acima referidas.

14.1.8.2 Medidas requeridas

Para a implementação dessa alternativa, seria necessária a edição de lei ordinária¹⁵¹ para a concessão de isenção do imposto de importação nas operações de importação de insumos praticadas ao longo da cadeia de fornecimento, e para a instituição do mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*).

Além disso, deverão ser revogados o Regulamento Aduaneiro, parcialmente – no que tange às previsões pertinentes ao REPETRO – e a Instrução Normativa RFB 844/08, que disciplina o REPETRO.

¹⁵¹ Embora as alíquotas do Imposto de Importação possam ser modificadas por Decreto, a implementação desta alternativa dependeria da concessão de uma isenção a ser aplicada aos bens importados apenas pelos agentes integrantes da cadeia. Dessa forma, não seria apropriada a redução a zero da alíquota de tais bens, visto que, dessa forma, a medida alcançaria também as importações desses bens por agentes de outros setores.

14.1.8.3 Impacto estimado

De acordo com a presente alternativa, tanto a cadeia de fornecimento local quanto a estrangeira se sujeitariam à incidência integral dos tributos federais – com exceção apenas do II com relação às importações – e do ICMS.

Dessa forma, todos os elos da cadeia de fornecimento recolheriam igualmente IPI, PIS, COFINS e ICMS, independentemente do fato de o fornecedor estar localizado no exterior ou no país.

Ocorre que, em função das diferentes alíquotas do ICMS aplicáveis nas importações e nas operações interestaduais – como regra geral, a alíquota para as importações é equivalente à alíquota interna e ambas são superiores à alíquota interestadual – esta alternativa não seria capaz de proporcionar o alcance da isonomia plena.

Considerando o exposto acima, a alternativa foi avaliada com a nota 3 no que se refere ao seu impacto sobre a assimetria.

Já no que se refere ao efeito sobre a carga tributária, pode-se afirmar que a presente proposta acarreta majoração da carga, na medida em que implica a incidência integral dos tributos federais (com exceção apenas do II) e do ICMS sobre toda a cadeia de fornecimento.

Aliás, mesmo com a sistemática não-cumulativa, o novo regime tenderia a proporcionar o acúmulo de créditos de ICMS e IPI (que passariam a ser tratados como custo) pelo concessionário ou pelo fornecedor direto, conforme fosse um ou outro aquele que passaria adquirir o bem e nacionalizá-lo, visto que, em regra, esses agentes não praticam operações com débito desses tributos suficientes à compensação do montante de créditos que passaria a ser apropriado em razão da importação ou aquisição tributada.

Além do exposto, cumpre esclarecer que o referido aumento da carga tributária decorreria também dos impactos sobre a apuração do lucro real, especificamente no que se refere à dedutibilidade das parcelas do arrendamento/afretamento dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO¹⁵².

Nesse contexto, o mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) previsto na presente alternativa precisaria ser muito expressivo para que possa compensar a oneração de elevada magnitude acarretada pelas demais modificações descritas nesta alternativa,

¹⁵² Efeito da operação de arrendamento/afretamento dos bens sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a pagar, em comparação com o tratamento concedido à aquisição do bem.

impondo ônus bastante significativo sobre o governo federal, com destaque para a incidência integral do ICMS nas operações ao longo da cadeia.

Aliás, é importante apontar que, a depender dos valores necessários ao cálculo do *uplifting* (custo do ativo, custo de capital / taxa de desconto, margem de lucro do contrato, tempo do contrato, alavancagem – percentual de dívida vs. capital próprio empregado, e a capacidade de compensação de tributos, em especial o ICMS e o IPI, em outras atividades do mesmo agente), e considerando o fato de que o aumento da carga a ser compensado pelo mecanismo é considerável, existe risco de que o montante de IR e CSLL incidentes sobre a margem de lucro do contrato não seja suficiente para aproveitar o mecanismo no sentido de compensar o acréscimo de elevada magnitude no custo do investimento inicial. (v. Apêndice G).

Na hipótese em questão, o mecanismo se prestaria apenas a mitigar o efeito da carga tributária, mas não seria capaz de anulá-lo.

Além do exposto, é importante destacar que esse mecanismo envolve certa complexidade, na medida em que a sua implementação dependeria da obtenção de informações junto à Receita Federal, concessionárias e principais fornecedores diretos.

Tais informações se referem aos valores dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO, aos valores das parcelas do afretamento, arrendamento ou locação desses bens, e a detalhes da apuração do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos agentes importadores.

Além disso, é importante esclarecer que a eficácia, ainda que parcial, do mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*), no contexto desta alternativa, pressupõe que, no novo regime, (i) as concessionárias passarão a adquirir e nacionalizar os bens que atualmente ingressam no país sob o regime de admissão temporária, ou que os fornecedores diretos irão adquirir e nacionalizar tais bens, arrendando-os às concessionárias no país e repassando no preço o benefício que lhes será proporcionado pelo mecanismo; e que (ii) as concessionárias ou os fornecedores diretos, conforme o caso, conseguirão continuar a compensar os créditos de tributos federais – mesmo com a incidência integral (exceto do II) – incidentes sobre as compras, com os débitos referentes às suas operações de venda.

Adicionalmente, cabe apontar que há situações em que determinados bens não estão disponíveis para aquisição no mercado, seja interno ou internacional, ou por vezes estão disponíveis, mas a preços e/ou condições desfavoráveis à aquisição, não restando alternativa senão arrendá-los por determinado período.

Nesses casos, de acordo com a presente alternativa, não restaria alternativa senão a utilização do regime de admissão temporária com pagamento proporcional dos tributos na importação, circunstância em que a alternativa imporia um inevitável aumento da carga aplicável sobre o

importador, comparativamente à atual, visto que não conseguiria ser alcançada pelo mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*), que, por conceito, se aplicaria apenas a bens adquiridos e nacionalizados.

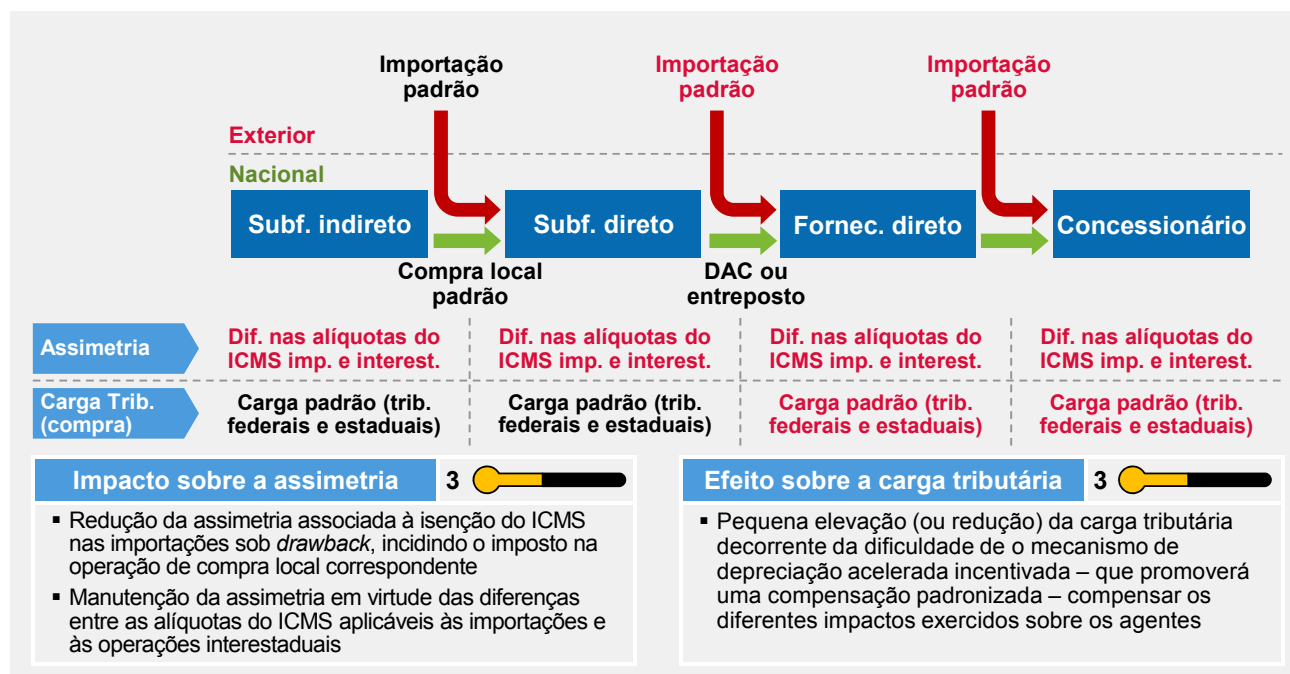


Figura - Efeito sobre a assimetria e a carga tributária caso a alternativa seja implementada – Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria offshore

14.1.8.4 Viabilidade da alternativa

Com relação à viabilidade legislativa, pode-se afirmar que a presente proposta enseja a necessidade de edição de lei ordinária para a concessão de isenção do imposto de importação às operações de importação de insumos ao longo dos diferentes elos da cadeia de fornecimento. Por isso, ela recebeu a nota 3 com relação a esse critério.

Ela ainda implica a revogação parcial de decreto e a revogação de Instrução Normativa, porém essas são medidas que apresentam maior viabilidade, comparativamente à edição de lei ordinária.

No que tange à viabilidade técnica, é importante levar em consideração o fato de que esta alternativa, caso implementada, implicaria considerável custo de aprendizado¹⁵³, tanto por

¹⁵³ Embora qualquer inovação implique certo custo de aprendizado, não é custoso compreender que o custo de aprendizado envolvido nas alternativas G e H seria mais relevante, na medida em que elas pressupõem uma modificação de caráter estrutural no regime tributário, implicando, portanto, alterações mais profundas que as contempladas em outras alternativas, cujo caráter é mais pontual.

parte dos agentes quanto do governo, em função da revogação do regime atual para criação e aplicação de um novo.

A presente alternativa envolve a necessidade de obrigações acessórias e mecanismos de controle que permitam a identificação dos agentes fornecedores que seriam autorizados a fruir da isenção do II (a isenção alcançaria elos da cadeia hoje não beneficiados com o REPETRO) e dos bens importados a serem alcançados pela referida isenção, a fim de que se produza o efeito pretendido sobre a assimetria, conforme acima descrito.

Soma-se a esse fator a complexidade para criação de um mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) destinado a compensar não somente o impacto da sistemática de tributação sobre a apuração do lucro real, mas também o aumento da carga tributária como um todo (incidência integral dos tributos federais – exceto o II – e do ICMS), com relação ao qual não existe experiência prévia na legislação brasileira.

A implementação desse mecanismo dependeria da obtenção de informações junto à Receita Federal, concessionárias e principais fornecedores diretos, tais como valores dos bens importados sob o regime de admissão temporária no âmbito do REPETRO, valores das parcelas do afretamento, arrendamento ou locação desses bens, detalhes da apuração dos tributos federais e do ICMS pelos agentes.

Além disso, considerando que esta alternativa também implicaria a extinção do REPETRO, à semelhança da Alternativa G, é importante destacar que uma eventual revogação do regime não seria capaz de alcançar os bens já importados sob o REPETRO – na medida em que protegidos pelo direito adquirido – de modo que o novo regime e o REPETRO precisariam conviver durante o período de vigência das importações já realizadas sob o REPETRO (em muitos casos, até 2020).

Tal convivência entre os dois regimes acarretaria considerável complexidade de controle e fiscalização, por parte do governo, além de custos relevantes pelos agentes.

Adicionalmente, também se revela pertinente, no contexto desta alternativa, o comentário referente à Alternativa G, acerca da possibilidade de discussão jurídica referente à proteção ou não, pelo direito adquirido, dos bens objeto de contratos habilitados, mas ainda não importados, a fim de que se pudesse definir a aplicabilidade ou não do REPETRO a tais bens, até o fim do prazo de vigência do ato declaratório de habilitação do contrato. Nesse sentido, também no que tange à presente alternativa, seria apropriado que a legislação criada para implementação desta alternativa disciplinasse a transição do REPETRO para o novo regime.

Diante de todas as considerações acima, a presente alternativa foi avaliada com a nota 2 no que se refere à viabilidade técnica.

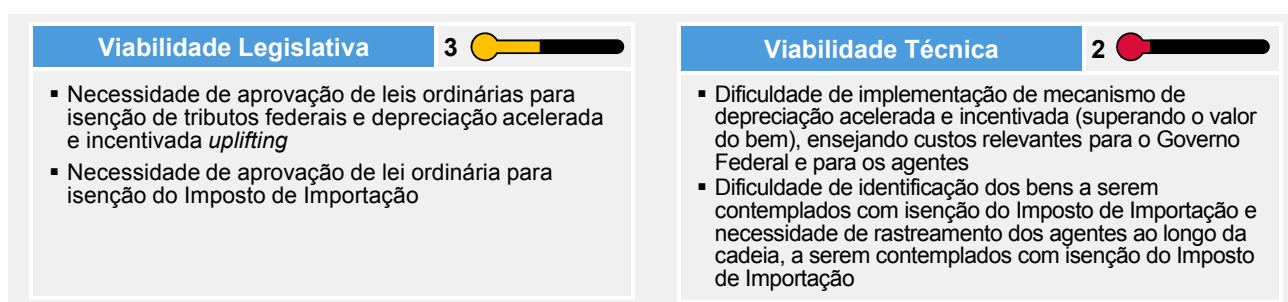


Figura – Viabilidade legislativa e técnica caso a alternativa seja implementada – Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria *offshore*

14.2 RESUMO DA AVALIAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA RELACIONADAS À ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA

A partir das análises realizadas sobre as alternativas de melhoria orientadas ao combate das assimetrias do sistema tributário da cadeia de fornecimento do Setor de Petróleo e Gás, é possível avaliar comparativamente as vantagens e desvantagens de cada alternativa, à luz dos critérios de impacto e viabilidade estabelecidos inicialmente.

O resumo das notas atribuídas às alternativas sob cada critério é apresentado através do quadro a seguir:

	Alternativas							
	A (Deson. total)	B (Deson. fornec. direto)	C (Redistribuição ICMS)	D (Tributação <i>drawback</i>)	E (Compensação ICMS)	F (Tributação adm. temp.)	G (Regime tribut.)	H (Regime padrão s/ II)
Impacto sobre a assimetria	5	5	5	3	5	5	5	3
Efeito sobre a carga tributária	3	3	5	3	3	3	3	3
Viabilidade Legislativa	1	4	1	3	3	3	1	3
Viabilidade Técnica	3	5	1	5	3	3	3	2

Figura – Quadro-resumo da avaliação das alternativas de melhoria orientadas ao combate das assimetrias do sistema tributário da cadeia de fornecimento do setor de petróleo e gás

Partindo do quadro-resumo acima, podem-se agrupar as alternativas em duas categorias, a primeira conjugando os dois critérios relacionados ao impacto, e a segunda reunindo os critérios relacionados à viabilidade.

Assim, chega-se, apenas para fins de simplificação dos fatores de decisão da análise, de um lado, ao binômio “impacto sobre a assimetria + efeito sobre a carga tributária”, e do outro, a “viabilidade legislativa + viabilidade técnica”, como indica a tabela seguinte:

Tabela - Quadro-resumo da avaliação das alternativas

	Alternativas							
	A (Deson. total)	B (Deson. fornec. direto)	C (Redistribuição ICMS)	D (Tributação drawback)	E (Compensação ICMS)	F (Tributação adm. temp.)	G (Regime tribut.)	H (Regime padrão s/ II)
Impacto	8	8	10	6	8	8	8	6
Viabilidade	4	9	2	8	6	6	4	5

Finalmente, as notas agrupadas das alternativas foram plotadas em uma matriz, de modo a facilitar a visualização da posição de cada alternativa sob o ponto de vista dos critérios avaliados.

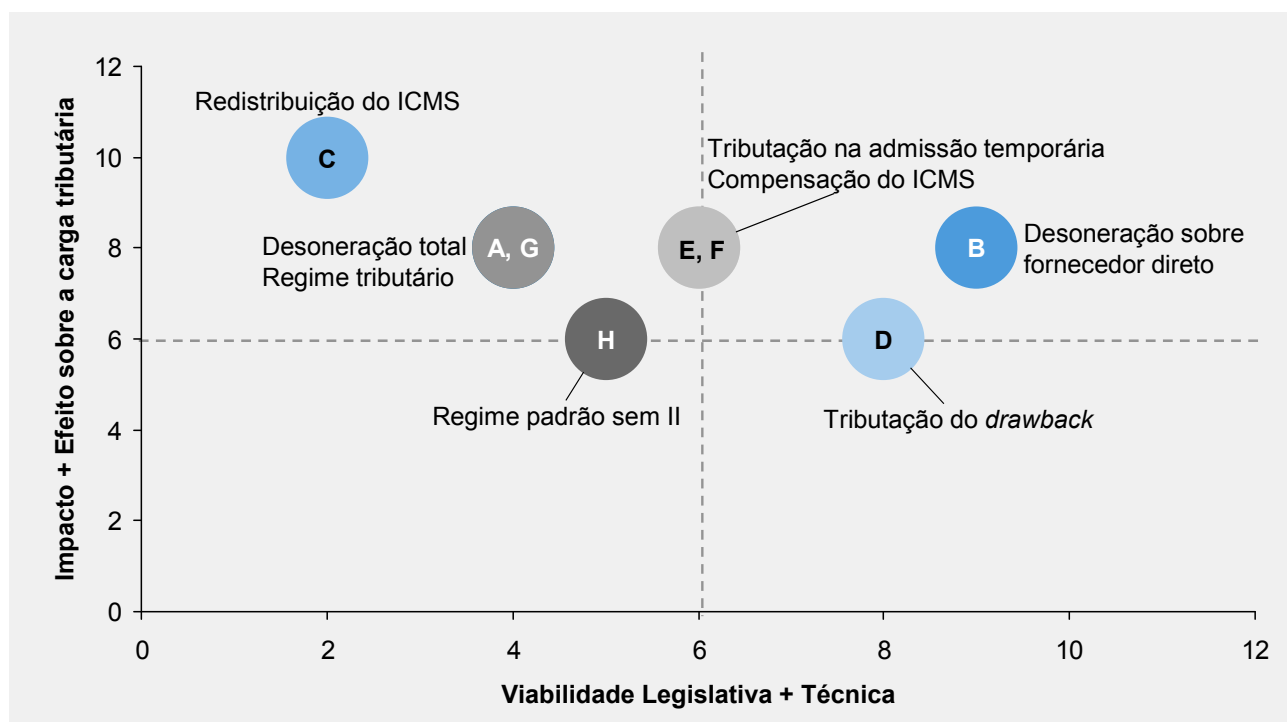


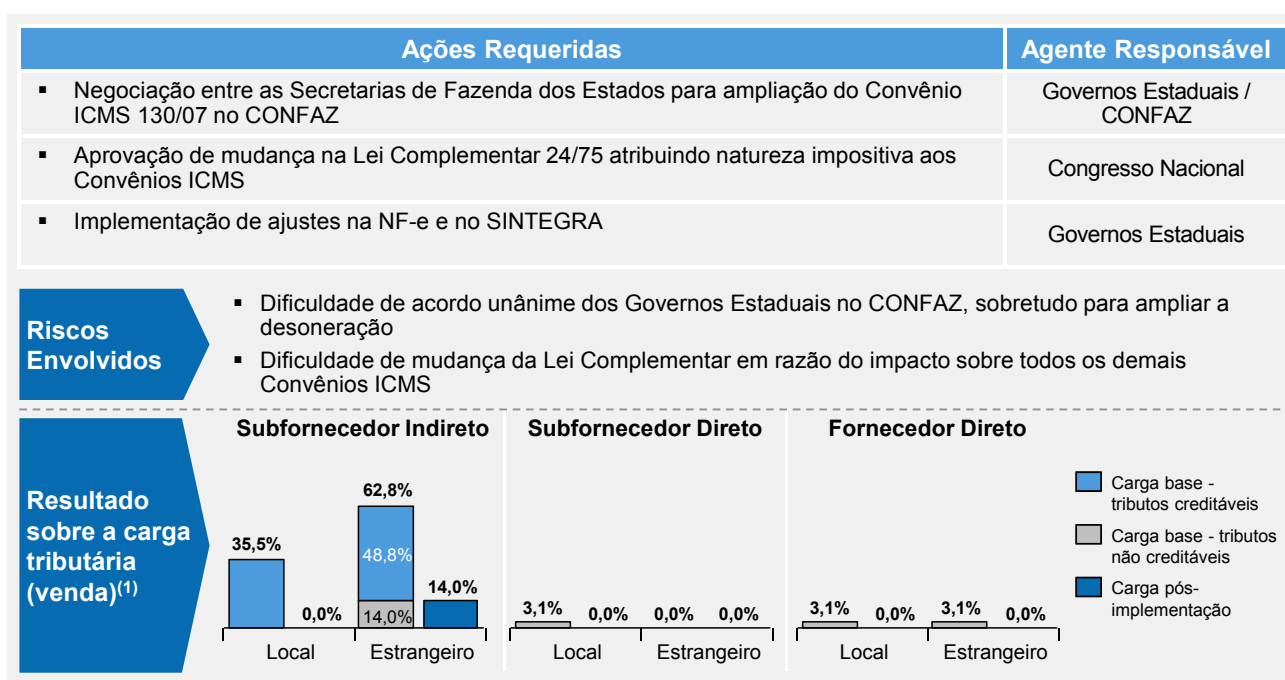
Figura - Matriz de avaliação das alternativas de melhoria para alcance da isonomia ou redução das assimetrias

14.3 MAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE MELHORIA RELACIONADAS À ISONOMIA OU REDUÇÃO DE ASSIMETRIAS ENTRE A CADEIA DE FORNECIMENTO LOCAL E ESTRANGEIRA

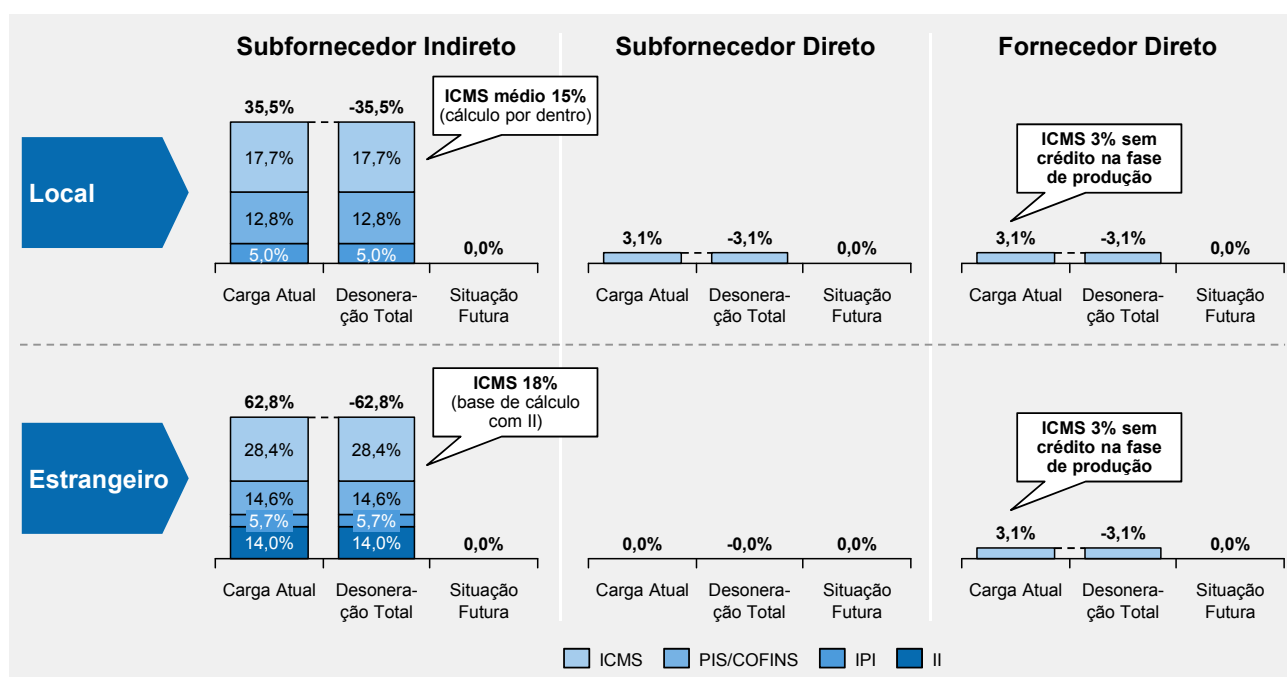
Partindo dos esclarecimentos acima tecidos acerca de cada uma das alternativas de melhoria, foi desenvolvido, para cada uma delas, um mapa de implementação, contendo a indicação das ações requeridas, dos agentes responsáveis e dos riscos envolvidos.

Além disso, foram apurados numericamente os impactos proporcionados pela alternativa sobre cada um dos agentes, com detalhamento dos efeitos acarretados por cada uma das medidas que compõem cada alternativa.

14.3.1 Alternativa A: isenção do ICMS incidente nas operações de venda local para a cadeia produtiva *offshore* do setor de petróleo e gás, desde produtores de matéria-prima até o concessionário



1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro

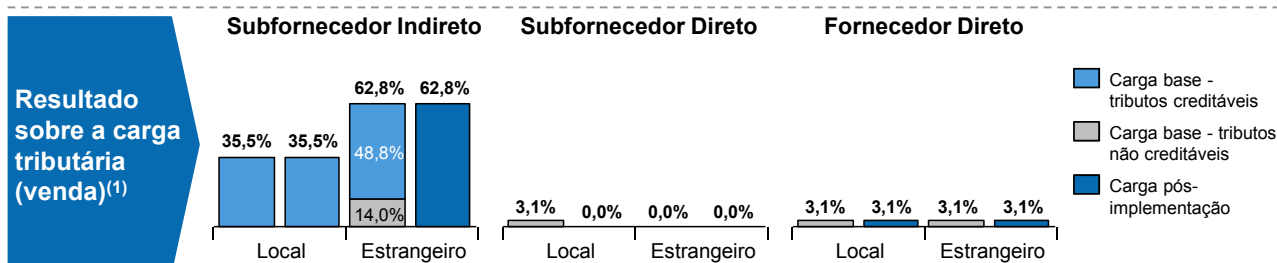


14.3.2 Alternativa B: Reconhecimento da exportação ficta e concessão de isenção, pelos Estados de SP, MG e ES com relação às operações imediatamente anteriores à exportação ficta

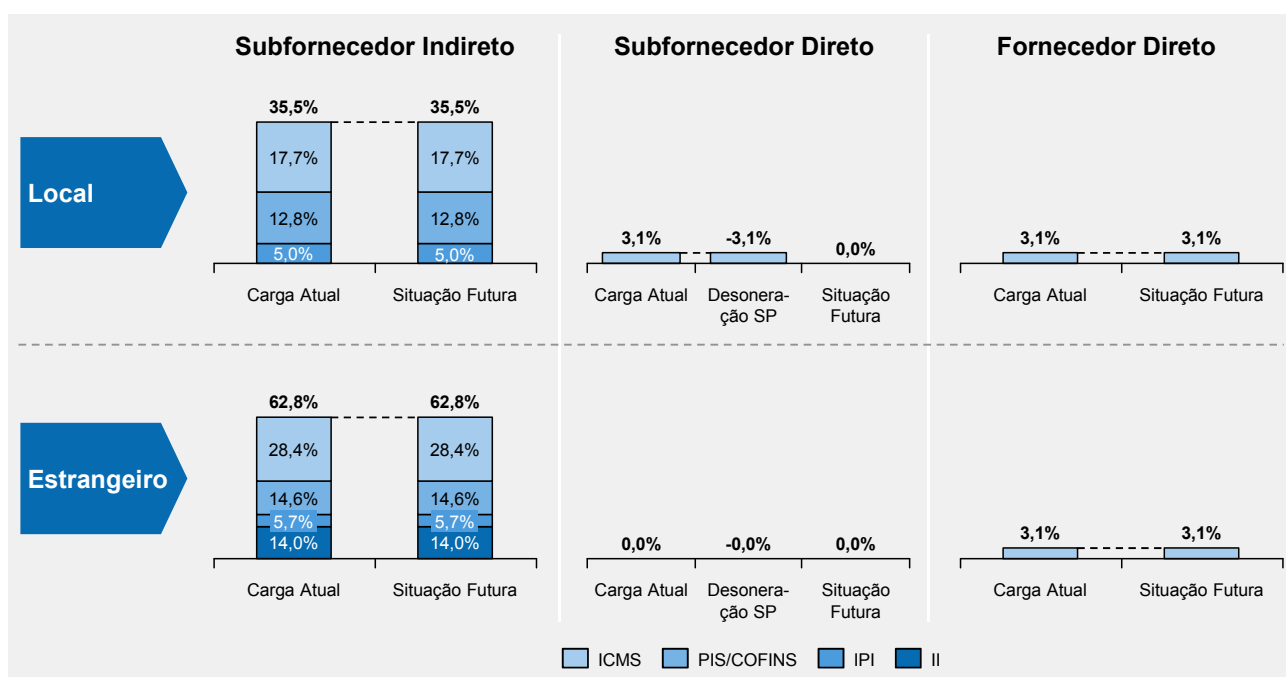
Ações Requeridas	Agente Responsável
Negociação com o Governo Estadual de São Paulo para concessão da isenção na operação imediatamente anterior à exportação ficta	Governo Estadual de SP
Negociação com Governo Estadual de Minas Gerais para a modificação da legislação interna e o reconhecimento do mecanismo da exportação ficta	Governo Estadual de MG
Negociação com Governo Estadual do Espírito Santo para extensão da isenção aplicada às operações internas para as interestaduais	Governo Estadual do ES

Riscos Envolvidos

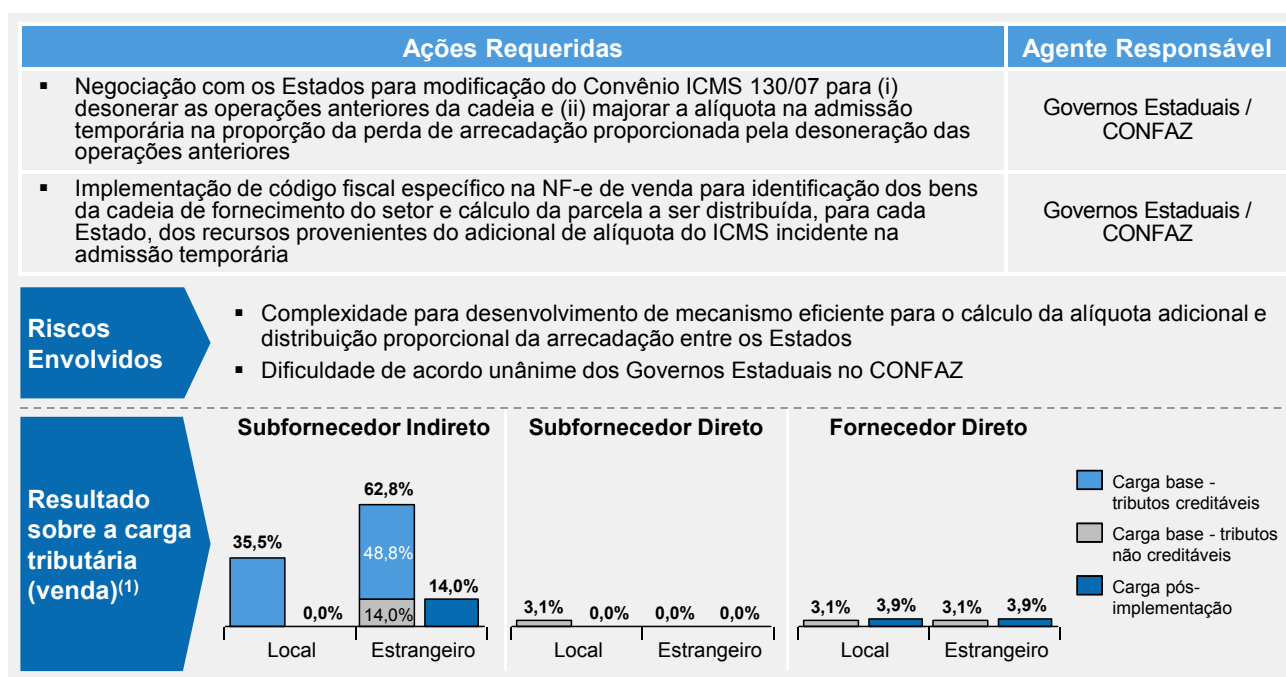
- Incerteza quanto à aprovação das medidas pelos Governos Estaduais, tendo em vista o viés arrecadatório envolvido no processo de decisão



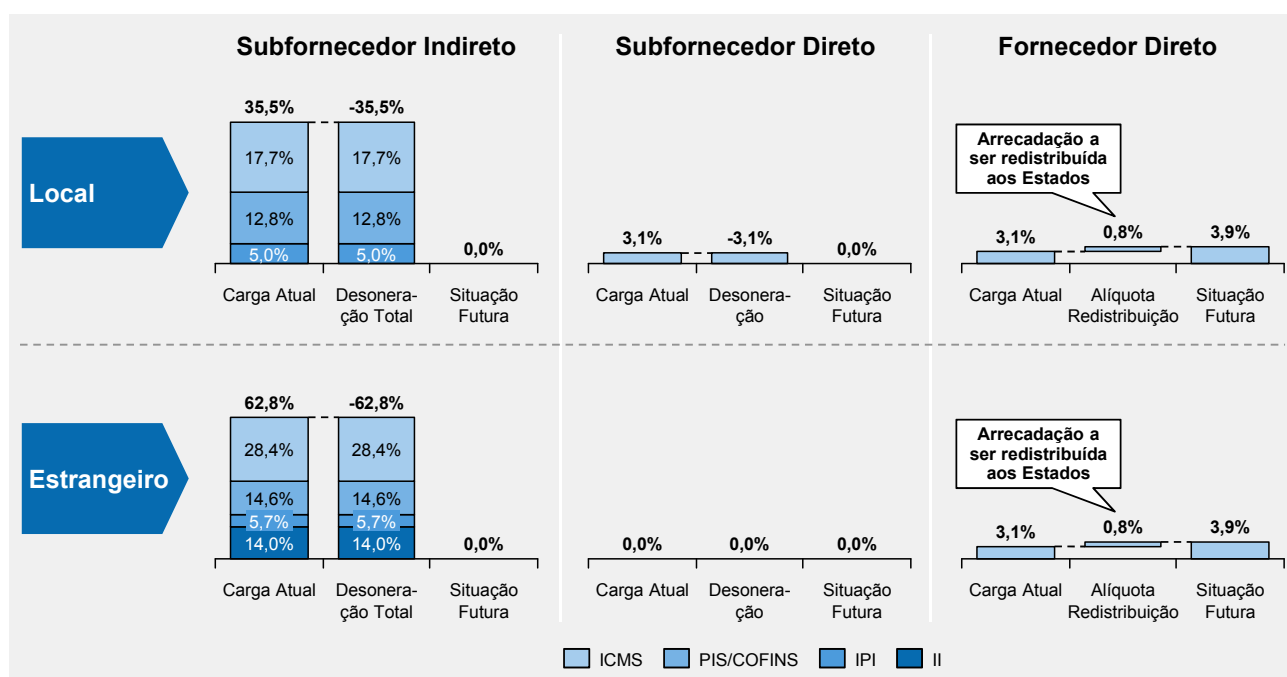
1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro



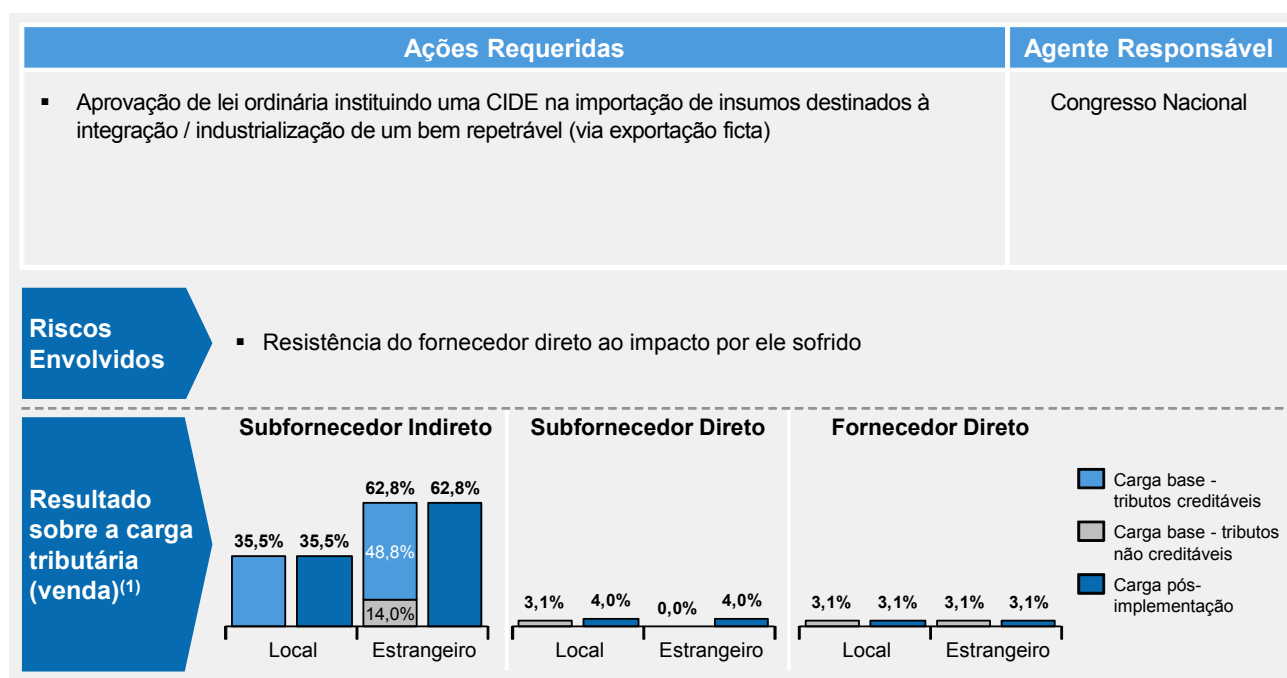
14.3.3 Alternativa C: Isenção do ICMS em todas as operações anteriores à admissão temporária conjugada à incidência de alíquota adicional na admissão temporária e redistribuição do ICMS adicional entre os Estados onde ocorridas as operações anteriores



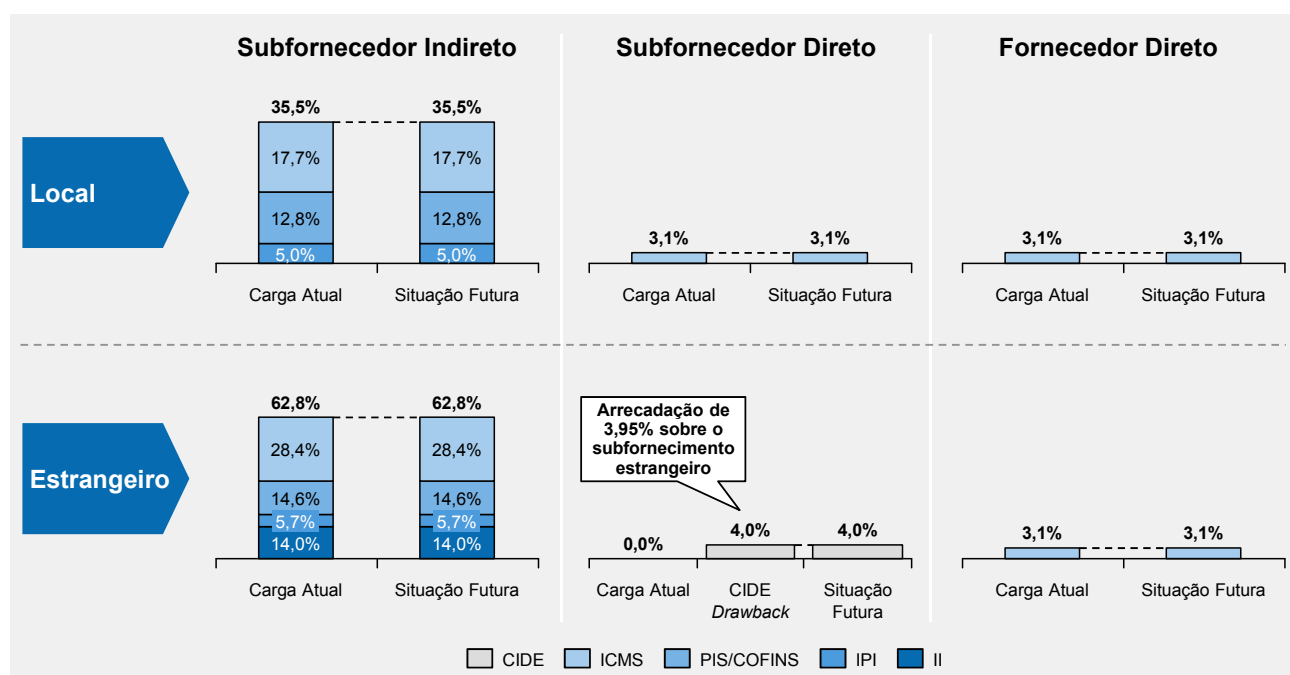
1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro



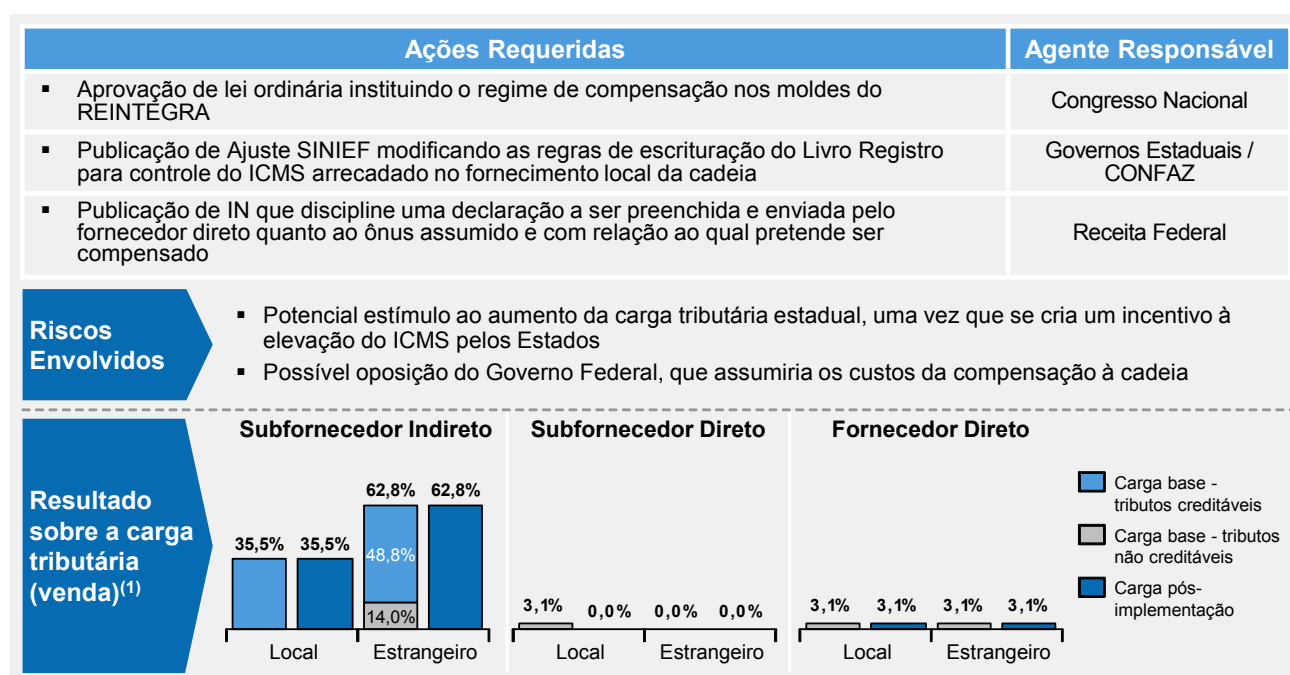
14.3.4 Alternativa D: Aplicação de uma CIDE sobre as importações, pelo fornecedor direto, de insumos destinados à integração / industrialização de um bem repetrável

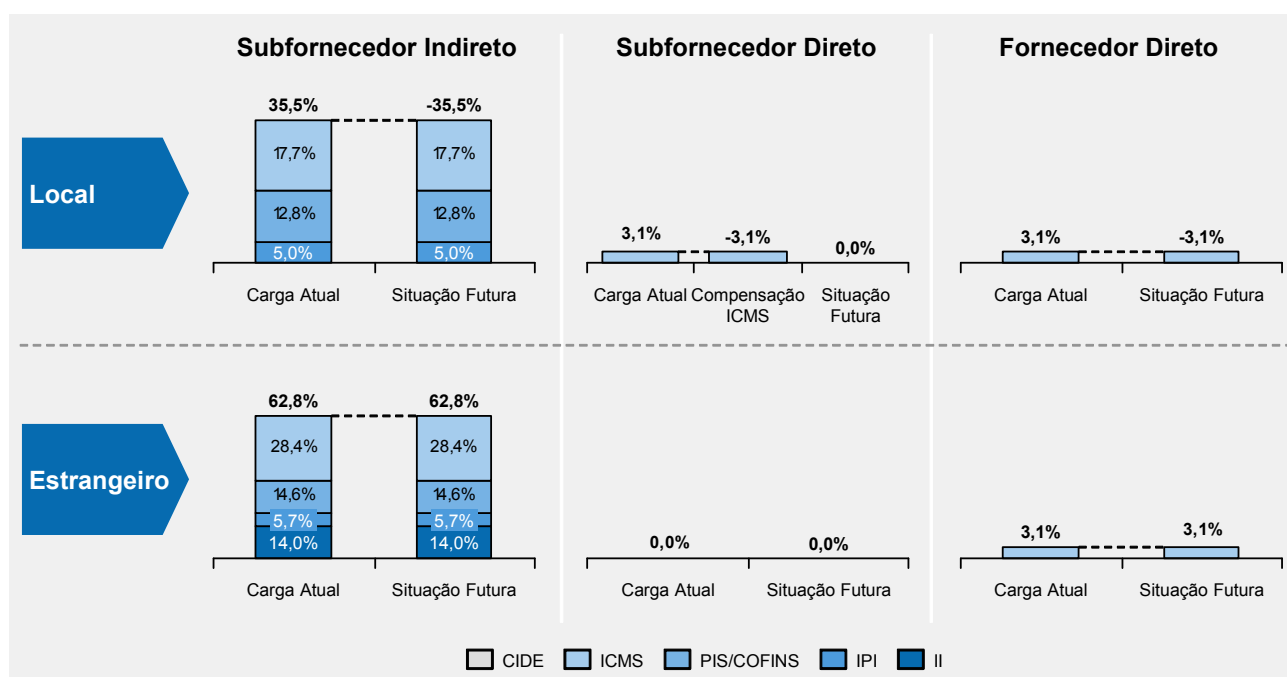


1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro

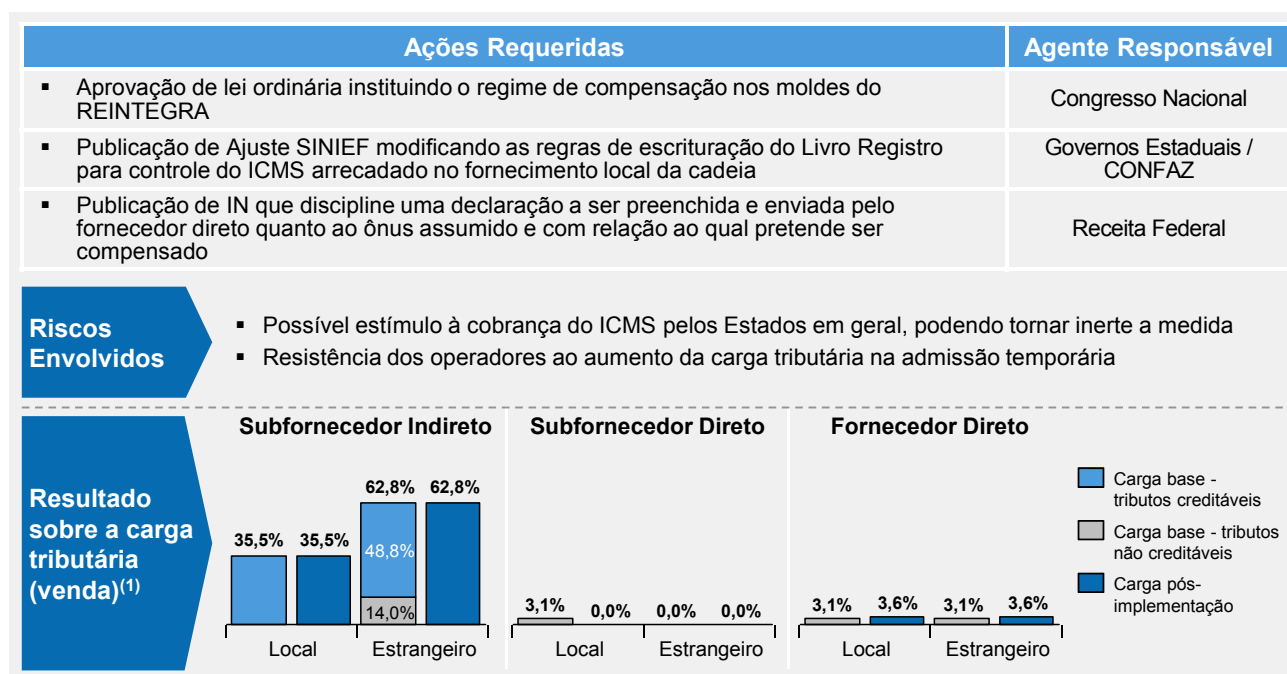


14.3.5 Alternativa E: Compensação, pelo Governo Federal, do ônus relativo ao ICMS assumido pelo fornecedor direto nas compras locais

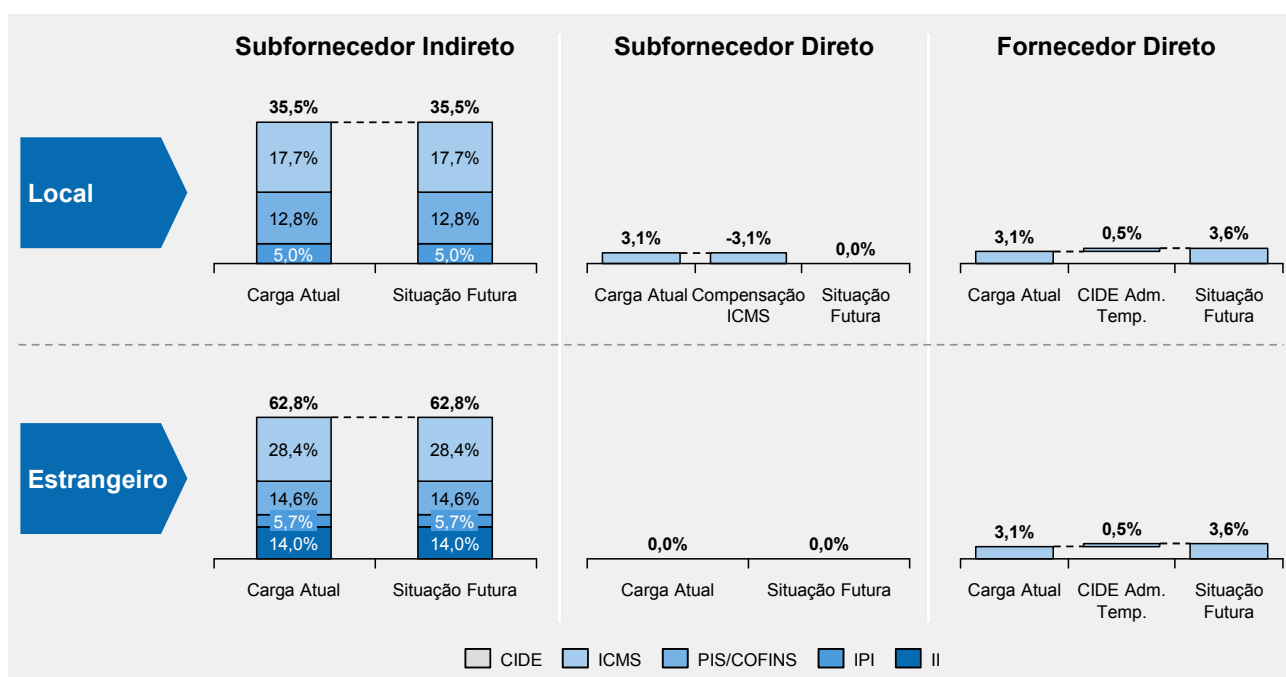




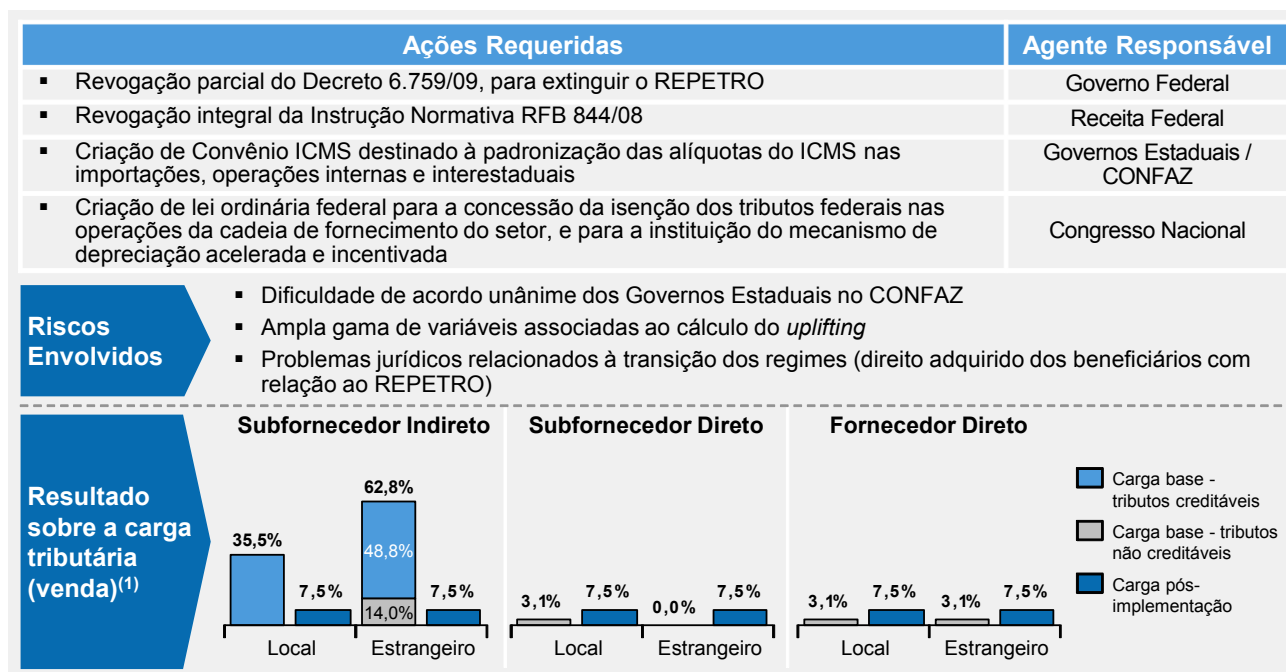
14.3.6 Alternativa F: Criação de uma CIDE incidente sobre a admissão temporária cuja arrecadação se destinaria à compensação do ônus relativo ao ICMS suportado pelo fornecedor direto nas compras locais



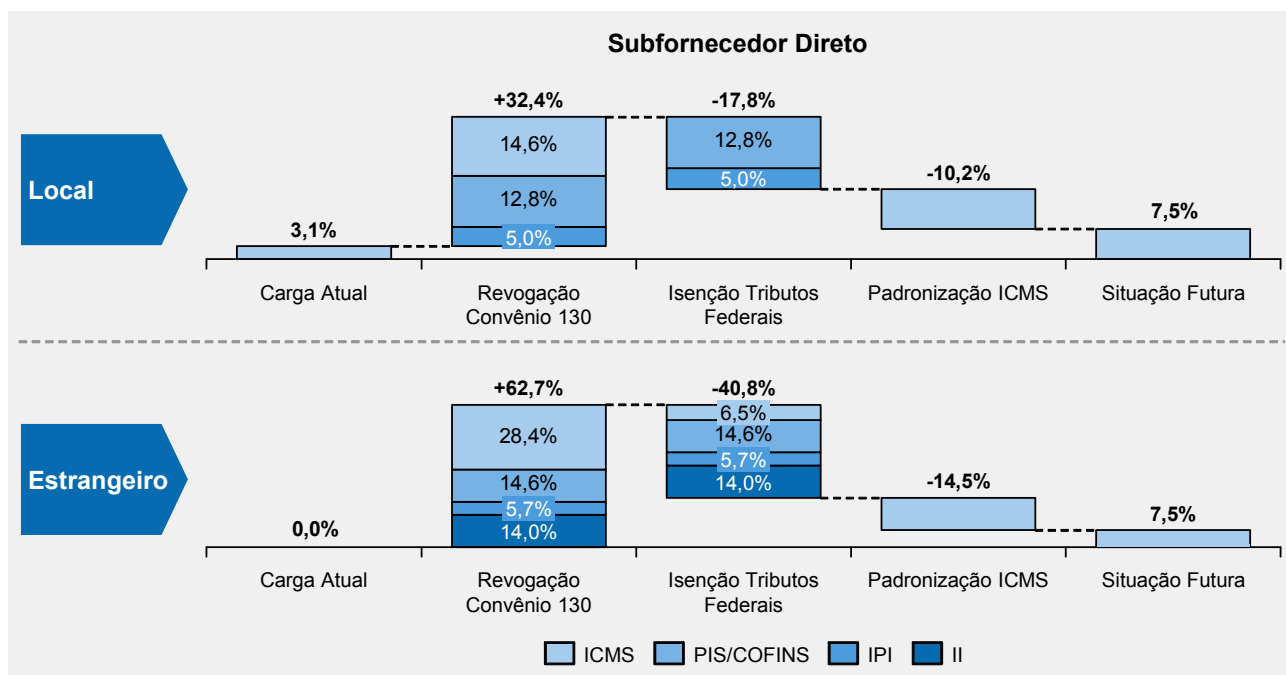
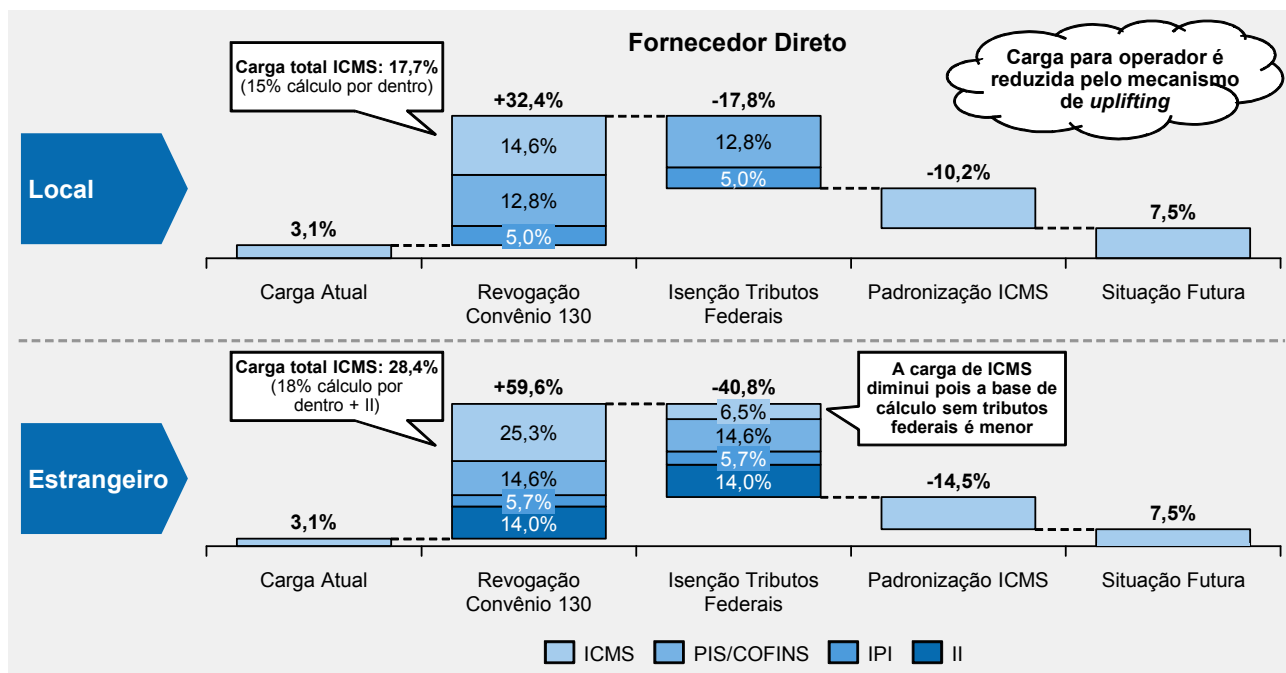
1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro

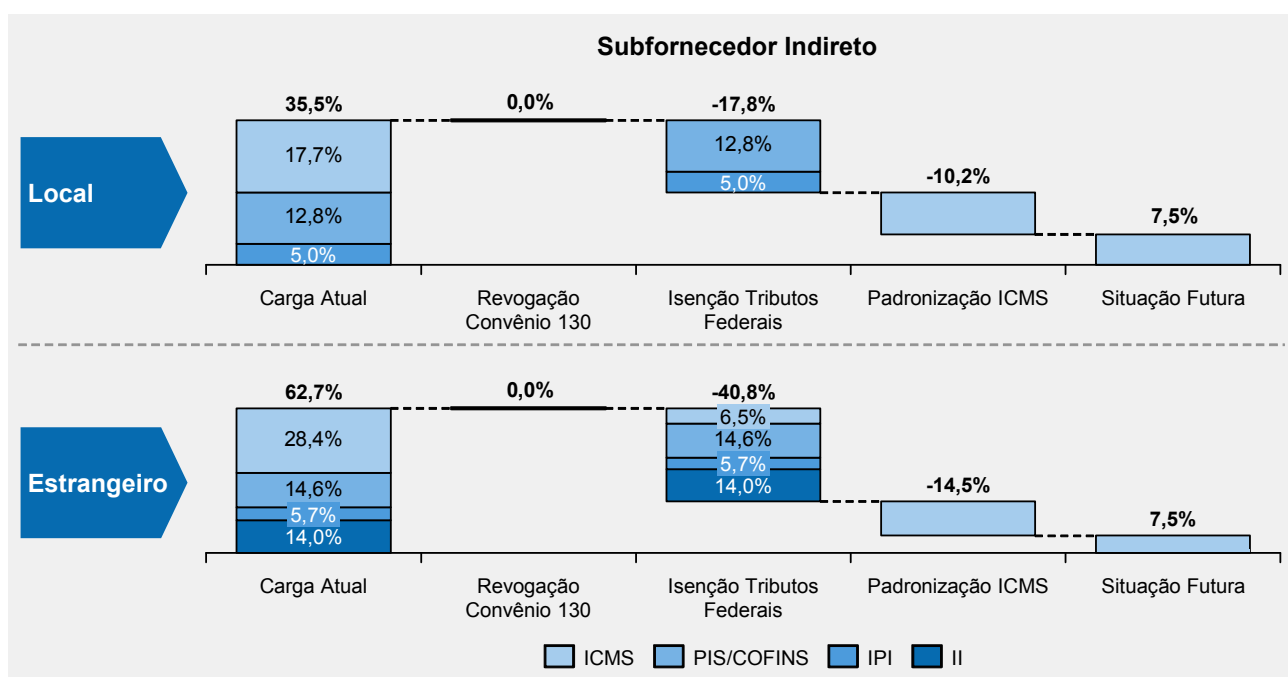


14.3.7 Alternativa G: Substituição de um regime aduaneiro por um tributário

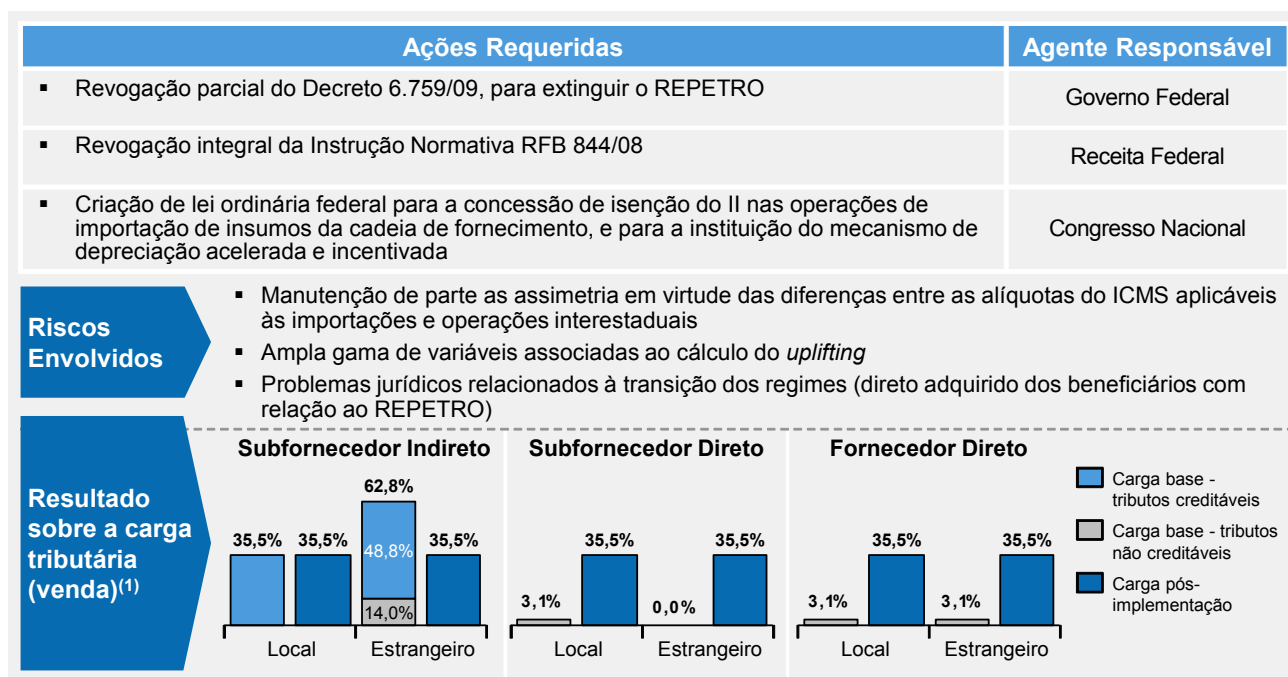


1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro

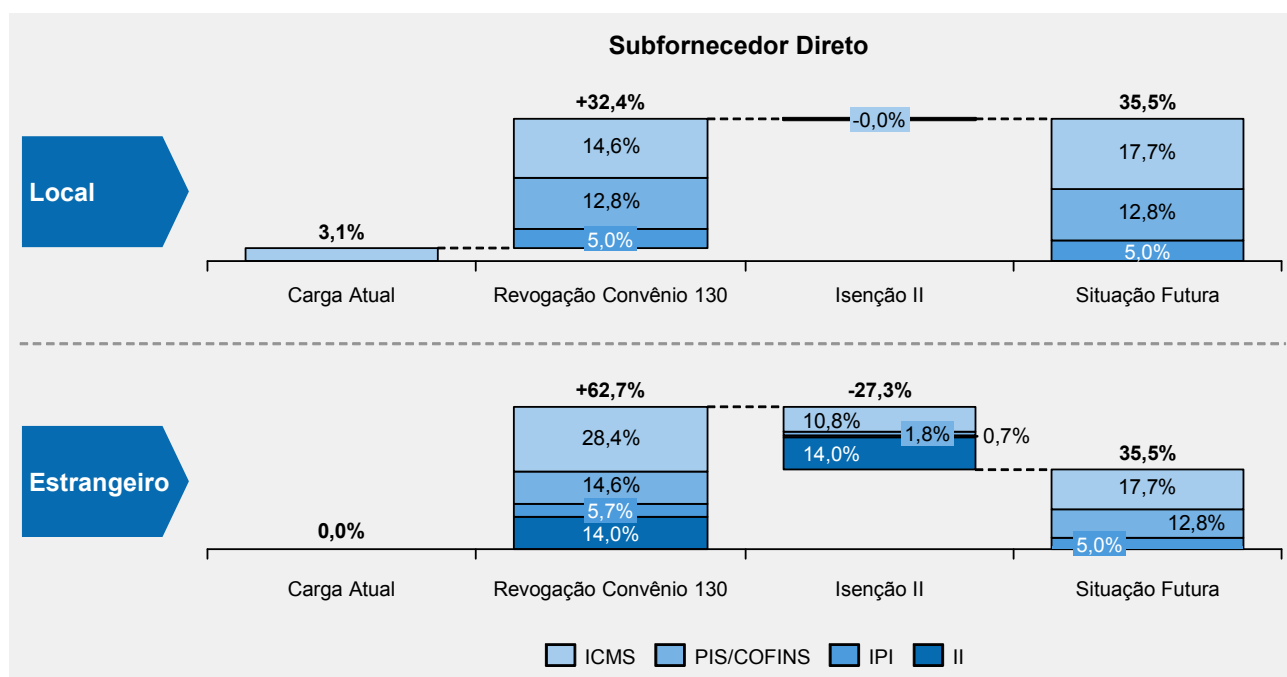
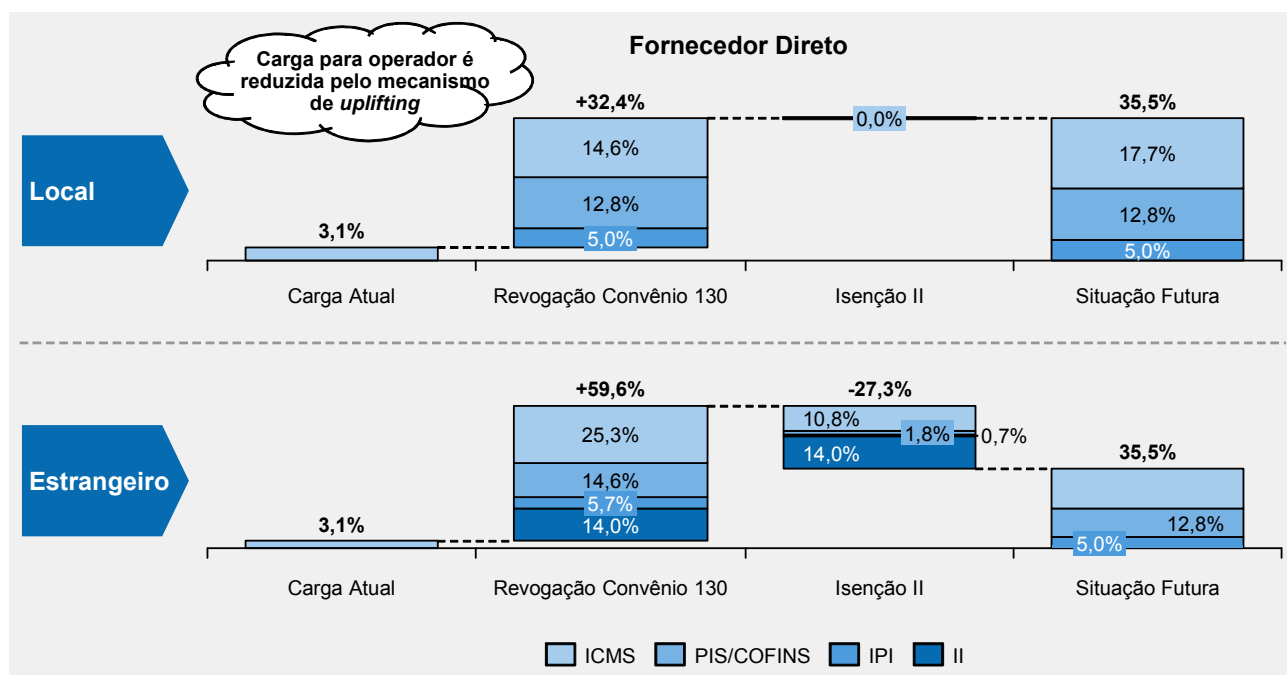


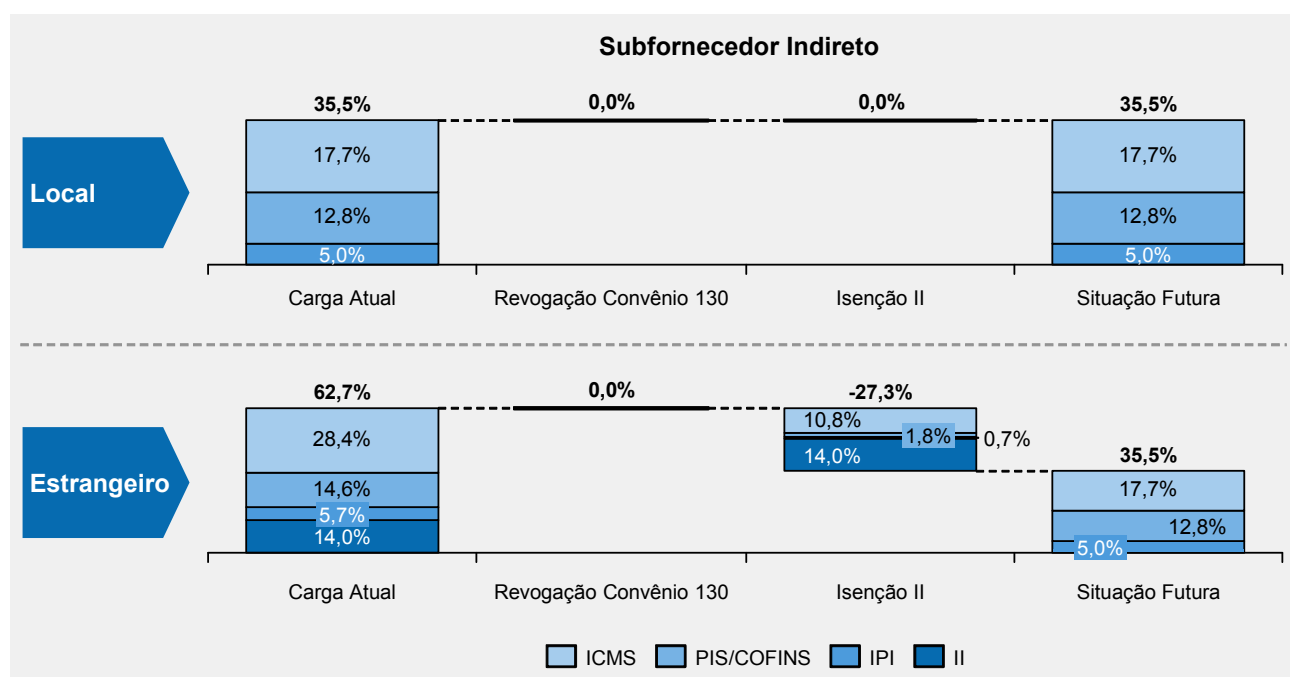


14.3.8 Alternativa H: Extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO e isenção do Imposto de Importação nas importações de insumos ao longo da cadeia de fornecimento para a indústria *offshore*



1) O caso típico considera o fornecimento local de empresas no Estado de SP; não inclui impacto financeiro do capital de giro





14.4 CORREÇÃO OU MITIGAÇÃO DAS DISFUNÇÕES IDENTIFICADAS NA TRIBUTAÇÃO DO SETOR

Conforme já destacado, além das assimetrias – que se pretende mitigar ou eliminar através das alternativas acima explicitadas – também foram identificadas pelo estudo algumas disfunções relacionadas ao setor.

Nesse sentido, as alternativas abaixo detalhadas se destinam à mitigação ou eliminação das disfunções.

Cumpre esclarecer, no entanto, que a maior parte das alternativas abaixo somente se revelará pertinente caso o REPETRO continue vigente, o que ocorreria no caso de adoção das alternativas A a F do tópico anterior.

Caso contrário, isto é, na hipótese de eventual adoção da alternativa G ou H, o regime seria extinto, tornando-se inaplicáveis quase todas as considerações abaixo, que tratam principalmente do aprimoramento de aspectos relacionados ao regime atualmente vigente.

14.4.1 Diretrizes para a lista de bens do REPETRO

14.4.1.1 *Alternativa a: Alinhamento entre a lista de bens do Convênio ICMS 130/07 e a da IN 844/08*

A primeira medida apropriada à correção de disfunções se refere à homogeneização dos bens sujeitos ao REPETRO em nível federal e estadual.

Isso porque, atualmente, a lista anexa ao Convênio ICMS 130/07 – aplicável em nível estadual – e a lista anexa à Instrução Normativa RFB 844/08 – aplicável em âmbito federal – apresentam inúmeras incongruências ao serem confrontadas, existindo diversos itens que se encontram em uma e não em outra.

Além disso, a própria diferença de formato, na medida em que a lista do Convênio prevê o código NCM dos bens, o que não é feito pela lista da Instrução Normativa, acarreta ainda mais insegurança e embaraços procedimentais aos agentes, que por vezes têm um mesmo bem submetido ao REPETRO em âmbito federal, mas sujeito ao recolhimento integral do ICMS, por não estar abrangido pela lista estadual.

Diante do exposto, e considerando o fato de que o REPETRO é regido pela legislação federal, sendo o Convênio ICMS 130/07 responsável apenas pela previsão dos efeitos do REPETRO quanto ao ICMS, entendemos que seria apropriada a revogação da lista anexa ao Convênio ICMS 130/07, sendo incluído um dispositivo, no corpo do Convênio, que dispusesse no sentido de que, uma vez concedido o regime a determinado bem em âmbito federal, ele passaria a gozar, com relação ao ICMS, do tratamento tributário previsto no Convênio 130/07.

Essa alternativa nos parece indicada na medida em que, além de padronizar a aplicação ou não do REPETRO a determinado bem, independentemente da esfera, (a) impede eventual defasagem temporal entre as listas, o que tende a ocorrer quando uma delas é alterada, até que a outra também o seja, para refletir as mudanças, e (b) evita a indicação específica da Instrução Normativa 844/08, de modo a inibir quaisquer conflitos interpretativos caso a Instrução Normativa atualmente vigente seja substituída por outra, que passe a disciplinar o REPETRO.

14.4.1.2 Alternativa b: Definição de lista extensa com NCM, revisada periodicamente por comitê interministerial (MDIC/MME/MF-RFB)

Outra disfunção relacionada à lista se refere à insegurança associada à sua abrangência, tanto sob a ótica dos agentes, quanto pela ótica da Receita Federal.

Isso porque, conforme comentado por diversas fontes entrevistadas, o formato atual da lista propicia diversos conflitos interpretativos entre os agentes e a Receita Federal no que tange à definição dos itens por ela abrangidos.

Tais conflitos decorrem, sobretudo, (i) da previsão da possibilidade de que sejam submetidos ao REPETRO os bens destinados a garantir a operacionalidade daqueles listados pela IN 844/08 e (ii) do item da referida lista que trata de “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo e gás natural”, que por sua amplitude, costuma ser interpretado de forma extensiva pelos agentes e restritiva pela Receita Federal.

Nesse sentido, uma alternativa possível seria a substituição da lista atual e das previsões abertas (bens destinados a garantir a operacionalidade dos listados) por uma lista extensa, levando em consideração o histórico de bens submetidos ao REPETRO ao longo de sua vigência, que passaria a indicar o código NCM dos bens repetráveis.

Essa alternativa praticamente eliminaria a margem de subjetividade da lista e conferiria maior segurança para os agentes quanto à repetrabilidade ou não dos bens, tendendo a proporcionar uma otimização dos processos de habilitação.

No entanto, essa alternativa acarreta o risco de que bens que hoje são repetráveis, não sejam contemplados na nova lista, e de que eventuais atrasos na revisão da lista prejudiquem a fruição do REPETRO com relação a inovações tecnológicas.

Nesse sentido, caso essa alternativa seja adotada, seria apropriada a formação de um comitê interministerial, envolvendo representantes do MDIC, MME e da RFB (representando o MF), que realizasse reuniões periódicas para reavaliar a lista, estando obrigado a publicar periodicamente uma nova lista consolidada, que poderá ou não ter modificações, conforme o resultado das análises realizadas.

Por fim, seria pertinente um procedimento para encaminhamento, pelos agentes, de pedidos de inclusão de novos bens na lista, havendo um prazo normativo para apreciação desses pleitos pelo comitê e decisão pela rejeição ou inclusão do referido item nas listas consolidadas periodicamente publicadas.

14.4.1.3 Alternativa c: Definição de lista mista, indicando por NCM os bens que hoje estão abrangidos pelo item relativo a “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos” e mantendo o formato atual com relação aos demais itens

Conforme apurado através das entrevistas, uma das maiores dificuldades associadas à lista do REPETRO decorre da dificuldade interpretativa do item da lista referente a “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos”.

Segundo a Receita Federal, esse item responde pelo maior volume de processos de habilitação, pelos processos de maior complexidade para análise e pelo menor impacto sobre a arrecadação.

Nesse sentido, uma possível alternativa mista seria a manutenção do formato atual da lista, sendo indicados por NCM apenas os bens que hoje seriam enquadráveis no item “máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos”.

Para a realização de tal modificação, bastaria à Receita Federal, em conjunto com o MDIC, elaborar a lista de códigos, preferencialmente com a realização de consulta pública, de modo a ouvir os comentários dos agentes envolvidos, a ser incluída como alteração da Instrução Normativa 844/08.

14.4.1.4 Alternativa d: Restrição da lista de bens beneficiados pelo REPETRO, definindo um valor mínimo para que o bem seja repetrável

Segundo informação prestada pela Receita Federal, os bens responsáveis por 90% da renúncia fiscal proporcionada pelo REPETRO correspondem a apenas 10% dos processos de habilitação, de modo que os outros 90% dos bens, de menor valor unitário e, por isso, proporcionando apenas 10% da renúncia fiscal, compõem maior volume nos processos de habilitação.

Assumindo tal informação como premissa, pode-se afirmar que o estabelecimento de um valor individual mínimo para que um bem seja repetrável, tenderia a proporcionar uma redução no volume de processos analisados e, como consequência, uma maior agilidade na análise dos processos de habilitação.

14.4.1.5 Alternativa e: Facilitação do processo de desembaraço aduaneiro (mecanismo nos moldes do “Canal Azul”) para usuários habituais e com relação a bens de baixo valor individual

Outra alternativa, no mesmo contexto da Alternativa d, acima, seria a criação de uma espécie de Canal Azul – com obrigações um pouco mais simples, mas ampla possibilidade de

fiscalização posterior – especificamente para o Setor de Petróleo e Gás, com relação a bens cujo valor individual seja irrelevante para fins de renúncia fiscal.

Esta alternativa também seria capaz de reduzir o volume de processos de habilitação analisados e, como consequência, agilizar a análise dos processos. A rigor, essa redução de volume em caráter permanente poderia, até mesmo, viabilizar o remanejamento de fiscais, que atualmente atuam na análise dos processos de habilitação, para a realização de fiscalizações nos locais de operação.

Como ponto favorável, esta alternativa viabiliza a manutenção da repetrabilidade dos bens de baixo valor, facultando à fiscalização o controle posterior à importação.

Por outro lado, se a complexidade da análise dos processos de habilitação relativos a tais bens já é complicada, a dificuldade de fiscalização posterior seria maior, especialmente por conta do volume elevado de importações e do baixo valor envolvido, que acaba por relativizar o interesse da fiscalização na verificação desse tipo de bem.

14.4.1.6 *Alternativa f: Envio dos documentos para habilitação em formato digitalizado (e-processo)*

Outra medida cujos efeitos sobre a agilidade dos processos de habilitação seria significativa se refere à digitalização dos processos, isto é, à adoção do formato e-processo para a formulação de pedidos e a realização da correspondente análise.

Segundo as informações prestadas pela Receita Federal, a implementação desta medida já estaria em curso.

Além de afastar a necessidade de produção de inúmeras cópias de documentos que, muitas vezes, se repetem em diversos pedidos de habilitação, bem como a manipulação de papéis, sempre sujeita a extravios, o processo digital viabilizaria uma comunicação muito mais ágil entre a Receita Federal e os agentes, reduzindo, assim, os prazos para atendimento de exigências ou prestação de esclarecimentos e, como consequência, tendendo a reduzir o prazo total de apreciação dos pedidos.

14.4.1.7 *Alternativa g: Desenvolvimento de um único sistema informatizado de controle de bens, ao invés da homologação de diferentes sistemas*

Atualmente, os agentes dispõem de diversos sistemas diferentes para o controle informatizado dos bens submetidos ao REPETRO.

Esses sistemas são desenvolvidos por particulares e homologados pela Receita Federal. Contudo, conforme apurado através das entrevistas, os sistemas atualmente utilizados possuem os mais diversificados formatos, além de apresentarem diversas falhas ou deficiências.

Nesse sentido, revela-se oportuno o desenvolvimento, com a participação dos agentes, das associações e da Receita Federal, de um sistema único e aprimorado, com relação aos atuais, que possa ser utilizado por todos os agentes, melhorando a interface desse sistema com os controles internos mantidos pelos agentes, viabilizando uma maior facilidade de intercâmbio de informações entre diferentes agentes – o que pode ser conveniente conforme as circunstâncias da relação entre fornecedores e clientes ou entre alienante e adquirente dos ativos relacionados a determinada operação – e facilitando a compilação de informações em relatórios analíticos, para fins de análise pela fiscalização.

14.4.1.8 *Alternativa h: Habilitação de bens tipicamente relacionados a contratos de curto prazo (embarcações de apoio e sondas, por exemplo) sem vinculação a um contrato específico*

Através das entrevistas, obtivemos a informação de que, em função do prazo despendido para análise dos pedidos de habilitação, os bens usualmente relacionados a contratos de curto prazo acabam não conseguindo ser submetidos ao REPETRO.

Isso porque, comumente, o tempo necessário para a apreciação do pedido de habilitação é igual ou superior ao próprio tempo de duração do contrato.

Essa circunstância é bastante comum com relação a embarcações de apoio e sondas, por exemplo, que costumam ser objeto de contratos de curto prazo. Nesse sentido, um problema procedimental acaba proporcionando a ineficácia do regime com relação a esses bens.

Nesse sentido, seria apropriado que, com relação a bens dessa natureza – que tipicamente figuram em contratos de curto prazo –, a habilitação fosse realizada com relação ao bem e ao beneficiário, mas sem vinculação a um contrato específico, a fim de que a fruição do REPETRO com relação a tais bens possa ser viabilizada.

14.4.1.9 *Alternativa i: Campanhas de divulgação aos agentes – em especial aos subfornecedores – sobre o funcionamento dos regimes aduaneiros especiais e procedimentos aplicáveis*

De acordo com as entrevistas, além das incertezas dos agentes acerca da interpretação adotada pela Receita Federal com relação a alguns aspectos da legislação aplicável ao setor, é

comum também o efetivo desconhecimento dos mecanismos e procedimentos inerentes aos regimes aduaneiros especiais, incluindo o REPETRO, por parte dos subfornecedores, sobretudo os indiretos.

Isso porque eles costumam ter uma gama de clientes bastante diversificada, o que explica a falta de conhecimento específico quanto às especificidades das cadeias a que os seus clientes pertencem.

Nesse sentido, para garantir a ampla divulgação dos mecanismos e procedimentos relacionados aos regimes aduaneiros especiais, propõe-se que a Receita Federal e o MDIC desenvolvam cartilhas para instrução dos agentes, bem como promovam eventos para intercâmbio de informações e troca de ideias acerca de eventuais problemas enfrentados, dúvidas acerca da interpretação da legislação aplicável etc.

14.4.1.10 Alternativa j: Vinculação do prazo de validade do regime de drawback ao do contrato a que estiver atrelado

Ao longo das entrevistas, ouvimos diversas reclamações de agentes acerca da incompatibilidade entre os prazos previstos em seus atos declaratórios de concessão de *drawback* e o contrato ao qual se relaciona o fornecimento dos bens a serem integrados / industrializados a partir dos insumos importados sob o regime.

Dessa forma, revela-se apropriada a compatibilização, na prática, do prazo de fruição do benefício com o prazo contratual para fornecimento dos bens através de exportação ficta.

14.4.1.11 Alternativa k: Vinculação do insumo importado via drawback à fração de exportação do fornecedor, e não a um produto final específico

Uma das principais reclamações dos agentes, apuradas através das entrevistas, se refere à necessidade de vinculação física entre os insumos importados sob o regime de *drawback* e um determinado produto exportado.

Alegam os agentes que, se fosse autorizada a vinculação quantitativa, em vez da física, as dificuldades para controle de estoque e os custos logísticos envolvidos seriam significativamente reduzidos.

Vale destacar, nesse contexto, que no âmbito do *drawback* isenção, já é permitida a vinculação quantitativa, podendo os insumos importados ser considerados substitutivos daqueles fisicamente empregados na industrialização do produto a ser exportado.

Nesse sentido, a extensão para o *drawback* suspensão – mais comumente utilizado no contexto do REPETRO – desse mecanismo de vinculação quantitativa, já aplicável no âmbito do *drawback* isenção, proporcionaria um impacto bastante significativo para os agentes.

14.4.1.12 Alternativa I: Uniformização do entendimento acerca do local de incidência do ISS

De acordo com a Lei Complementar 116/03, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, salvo nas hipóteses expressamente previstas nos incisos do seu art. 3º.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que, nos referidos incisos, não se encontram mencionados os serviços relacionados ao setor de petróleo, descritos no item 7.21 da lista anexa à referida Lei Complementar:

“7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretização, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.”

Sob essa ótica, parece simples a conclusão no sentido de que o ISS referente à prestação dos referidos serviços é devido ao Município onde localizado o estabelecimento prestador.

Não obstante o exposto, em virtude da guerra fiscal entre os municípios, tem se tornado bastante comum a imposição, pelos Municípios, da obrigação de inscrição municipal naquela localidade pelo prestador de serviço, ainda que estabelecido em outro Município, quando prestar serviços para tomador ali estabelecido.

Nesse sentido, há relatos de casos em que três municípios distintos realizaram a cobrança do ISS com relação à mesma prestação de serviços.

Tendo em vista o cenário exposto, parece-nos imprescindível a atribuição de maior clareza à definição do local de incidência do ISS, independentemente de qual seja o critério.

O problema aqui se refere exclusivamente à insegurança relacionada às diversas interpretações adotadas, não havendo que se falar em uma melhor perspectiva proporcionada por uma ou outra direção a ser adotada.

De qualquer forma, revela-se pertinente aprofundar um pouco o tema para esclarecer que tramita no Congresso um Projeto de Lei Complementar destinado a incluir os serviços descritos no item 7.21 da lista anexa à LC 116/03 entre os incisos do artigo 3º.

Além disso, cumpre destacar que a questão se torna ainda mais delicada no caso dos serviços prestados *offshore*, com relação aos quais a insegurança que acomete os agentes é ainda maior.

Sobre os serviços *offshore*, é importante esclarecer que a legislação tributária não contém qualquer previsão acerca das projeções marítimas dos territórios municipais, para fins de imposição do ISS.

O que existe, em termos de projeções, são aquelas delineadas pelo IBGE, para fins de cálculo de royalties, a partir dos parâmetros definidos por Lei Federal e pela ANP.

Somando-se a esse fato a dificuldade de fiscalização do exato local de prestação dos serviços *offshore*, por parte dos Municípios, a definição da competência, ao menos com relação aos serviços *offshore*, como sendo do Município onde localizado o estabelecimento prestador, parece a alternativa mais adequada.

Essa linha, aliás, já é adotada atualmente pela LC 116/03 com relação aos serviços executados em águas marítimas, conforme dispõe o seu art. 3º, §3º:

“Art. 3º.

(...)

§3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.”

Diante do exposto, parece-nos que resta apenas à Lei Complementar dispor com clareza acerca do conceito de estabelecimento, em especial os prestados *offshore*, de forma a se alinhar ou rejeitar o entendimento que vem sendo adotado pelo Judiciário, a fim de inibir as iniciativas municipais que não se coadunarem com as suas disposições.

14.4.1.13 Alternativa m: Disponibilização ao público de informações relativas às operações praticadas no âmbito do REPETRO, através do AliceWeb

Uma das reclamações mais recorrentes dos diversos agentes do setor sobre o REPETRO é a total falta de informações públicas e transparência de suas operações.

Diante deste fato, faz-se necessário a disponibilização pública de informações relativas às operações praticadas no âmbito do REPETRO, através do AliceWeb.

15 CONCLUSÕES

Diante de todas as considerações acima, pode-se afirmar que, a partir da identificação das principais assimetrias e disfunções da cadeia de fornecimento para as atividades de E&P da indústria *offshore* de Petróleo e Gás, foram desenvolvidas alternativas de melhoria pelo consórcio Booz & Company e Vieira Rezende e compiladas sugestões de diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo.

Ao analisar as alternativas de melhoria detalhadas, é imprescindível que se tenha em mente o contraponto entre a motivação dessas alternativas – redução/eliminação da assimetria ou correção/mitigação de disfunções – e o efeito por elas proporcionado.

Com relação às alternativas referentes à redução/eliminação da assimetria, importa destacar que elas se destinam a combater o impacto da tributação sobre a competitividade da cadeia de fornecimento local comparativamente à estrangeira, o qual possui magnitude relativamente reduzida¹⁵⁴.

Nesse sentido, o estudo apresenta diferentes alternativas, algumas desenvolvidas pelo consórcio e outras resultantes da conjugação de sugestões recebidas das diferentes fontes entrevistadas durante o curso do estudo, as quais foram analisadas no que tange às suas vantagens e desvantagens, e avaliadas conforme seu impacto e viabilidade.

Adicionalmente, foi desenvolvido, para cada alternativa, um mapa de implementação, contendo a indicação das ações requeridas, dos agentes responsáveis e dos riscos envolvidos, tendo sido também apurados numericamente os impactos proporcionados pela alternativa sobre cada um dos agentes, com detalhamento dos efeitos acarretados por cada uma das medidas que compõem cada alternativa.

Já no que tange às alternativas de melhoria voltadas para o combate às disfunções, cumpre esclarecer que elas se destinam à resolução ou mitigação de problemas distintos e, muitas vezes, não estritamente relacionados ao setor, como é o caso, por exemplo, das questões relativas ao *drawback* e ao ISS.

Dessa maneira, recomenda-se que as alternativas detalhadas referentes às disfunções sejam conjugadamente implementadas, a fim de que se possa alcançar os objetivos pretendidos de otimização nos procedimentos e conferência de maior segurança no que tange à interpretação e aplicação das normas concernentes ao setor.

¹⁵⁴ Ressalvando-se os detalhes devidamente apresentados no modelo prático, pode-se afirmar que, no caso típico, a situação da cadeia de fornecimento local, em comparação com a estrangeira, é isonômica com relação a todos os Estados analisados, exceto São Paulo, Espírito Santo ou Minas Gerais. Considerando o Estado de São Paulo principal Estado fornecedor, a assimetria varia de 1,6% a 4,2%. E apenas nos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo, cuja relevância para o setor é relativamente reduzida, o impacto pode variar de 7,2% a 14,7%.

Apêndices

APÊNDICE A - ANÁLISE DE SENSIBILIDADE DO CASO TEÓRICO 1

A partir dos resultados obtidos, o modelo nos permite simular diversos cenários alternativos através das análises de sensibilidade descritas na estrutura do modelo teórico. Vale destacar que, dada a desoneração dos tributos federais e estaduais na operação interna do RJ, o impacto nesses casos será nulo independentemente das demais variáveis de entrada, uma vez que não há tributos incidentes na compra ou na venda. Na verdade, pode haver incidência do ICMS (7,5% com direito a crédito ou 3% sem direito a crédito) na importação pela concessionária mediante admissão temporária, mas essa etapa ocorrerá na compra tanto de fornecedor estrangeiro quanto de fornecedor direto local.

Comparativamente, no caso de um fornecedor localizado no Estado de São Paulo, a fração de venda local e o valor agregado têm papel fundamental sobre o impacto total. A fração de venda local reduz o impacto desde valores maiores que zero, já que a alíquota do ICMS na compra (3%) é significativamente menor que a alíquota na venda interna interestadual (12%), fazendo com que a todos os tributos da compra sejam rapidamente debitados pelos tributos da venda interna, dentro da faixa de venda local analisada. As variações de impacto encontram-se entre 0,1% e 2,3%.

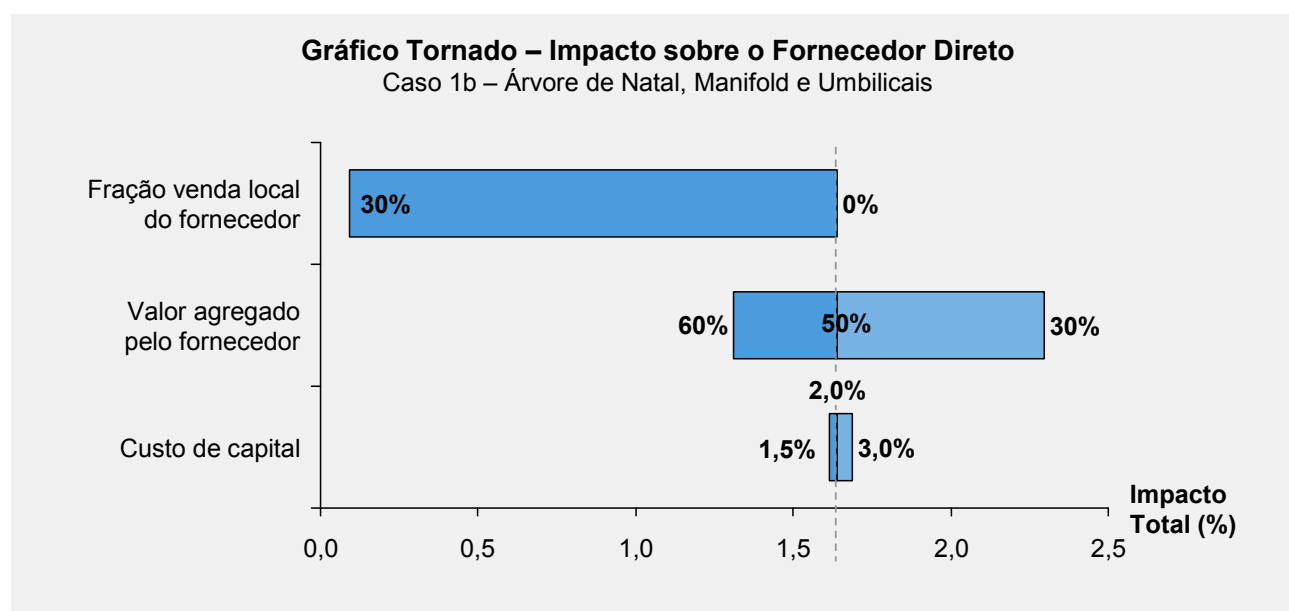


Figura – Gráfico Tornado do impacto sobre o fornecedor local em função de variáveis críticas – árvore de natal, manifold e umbilicais (caso 1b)

Por sua vez, a curva de sensibilidade evidencia a correlação entre duas variáveis críticas: o valor agregado pelo fornecedor e a fração de venda local. Desse modo, é possível visualizar graficamente as múltiplas combinações desses dois fatores para um determinado valor de impacto total.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Vale ressaltar que o preço líquido de venda não afeta o resultado, visto que não é uma premissa, mas sim um cálculo resultante do valor agregado pelo agente da cadeia sobre uma base de referência.

No caso 1b, nota-se claramente o efeito da combinação de valor agregado e vendas internas sobre o impacto. Percebe-se que, para valores agregados acima de 30%, a fração de venda local deixa de ser um fator de influência quando acima de 10%. Isso se deve à capacidade de utilização de todos os créditos da compra via venda local.

Fornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
Valor Agregado		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	3,3%	1,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	10%	3,0%	0,9%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	20%	2,6%	0,5%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	30%	2,3%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	40%	2,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	50%	1,6%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	60%	1,3%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	70%	1,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	80%	0,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	90%	0,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	100%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – Árvore de natal, manifold, umbilicais (caso 1b)

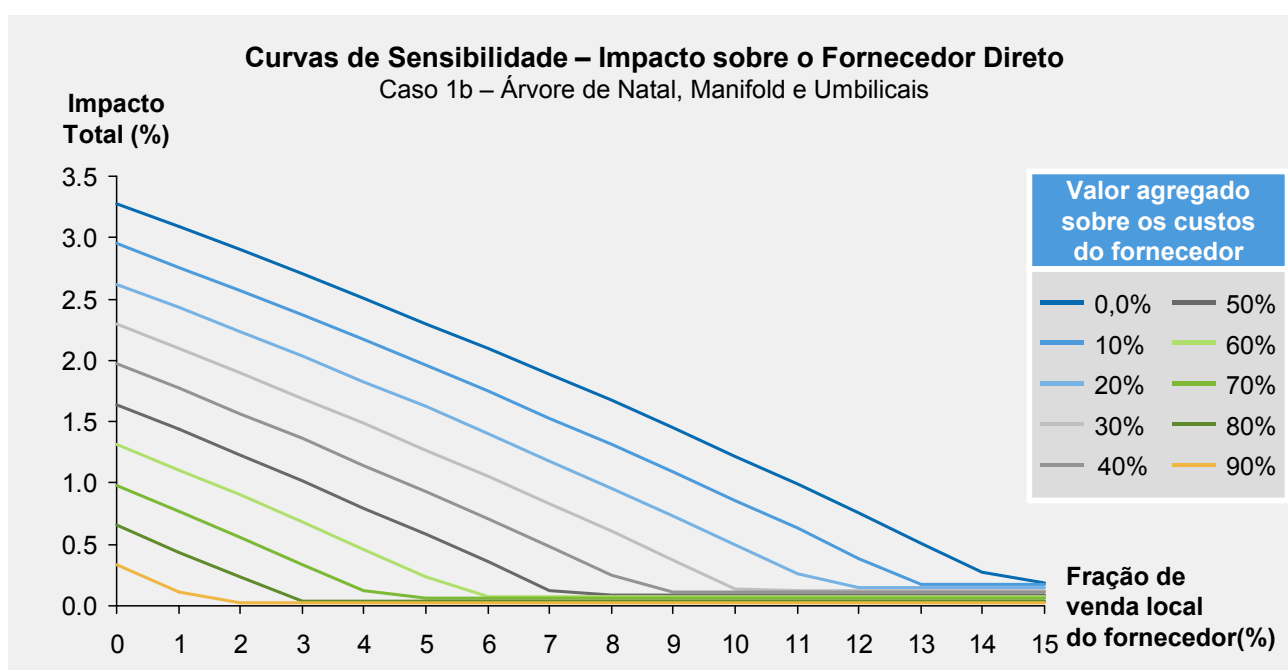


Figura – Curvas de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – árvore de natal, manifold, umbilicais (caso 1b)

APÊNDICE B – ANÁLISE DE SENSIBILIDADE DO CASO TÉORICO 2

O gráfico tornado da figura a seguir mostra que, para produtores de válvulas, a fração de venda local do integrador é o fator mais influente sobre o impacto total, podendo reduzir o impacto a até 1,5%. O valor agregado por ele, nesse caso, não tem influência no impacto, fixadas as demais variáveis. Isso ocorre porque a venda interna é o único modo para o integrador (fornecedor direto) abater os créditos acumulados na compra de um subfornecedor direto, já que na venda à concessionária não incide ICMS.

Vale ressaltar que a diferença entre as alíquotas do ICMS na compra (19%) e venda (8,8%) do subfornecedor direto é suficientemente grande para que todos os tributos gerados na venda interna sejam consumidos pelos tributos acumulados na compra de insumos de produtos voltados à venda interna.

Isso significa que, independentemente da fração de venda local do próprio elo, ele é capaz de anular o volume de tributos a pagar apenas com as vendas ao integrador. Nota-se, também, que o custo de capital do fornecedor não possui papel relevante no impacto, com variação de impacto da ordem de 1%.

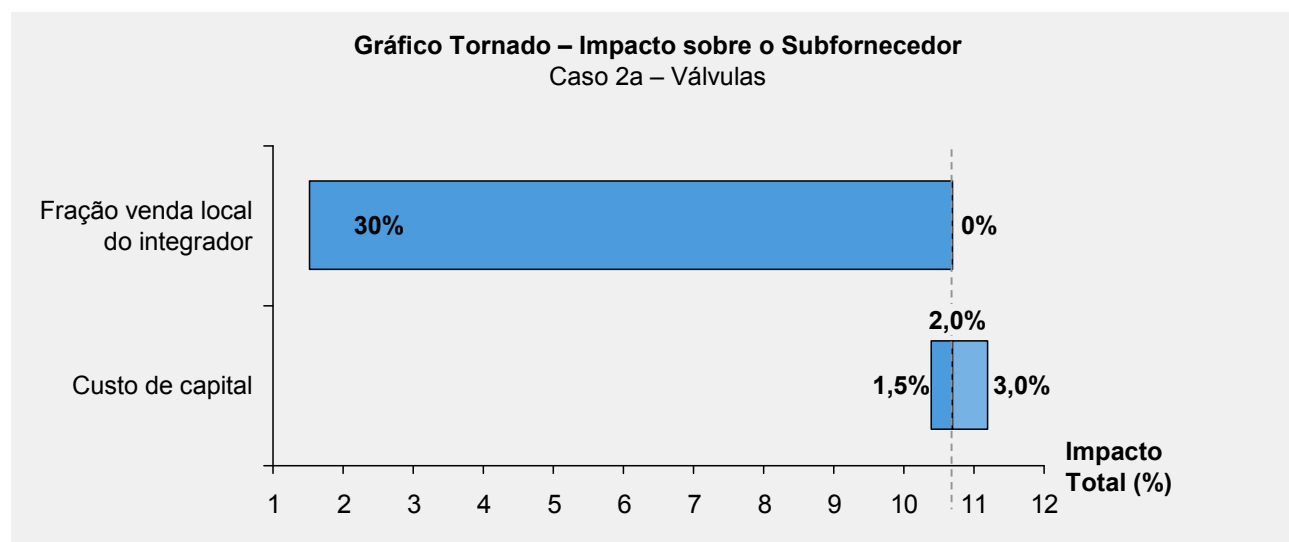


Figura – Gráfico Tornado do impacto sobre o subfornecedor local em função de variáveis críticas – válvulas (caso 2a)

No caso de bombas, tubos e transformadores, que possuem as mesmas características tributárias entre si, o principal fator de influência no impacto também é a fração de venda local do integrador, com impacto mínimo de 14,5% para a situação hipotética de 30% da fração de venda local.

Similarmente ao caso 2a, a fração de venda local do integrador é o fator que define a capacidade de aproveitamento dos créditos da compra do subfornecedor direto. O elo subfornecedor é capaz de aproveitar os próprios créditos, graças à venda interna de 50% e à igualdade entre a alíquota do ICMS na compra e a alíquota na venda (19%). O impacto do custo de capital, por sua vez, gira em torno de 24,0% e 25,2%.

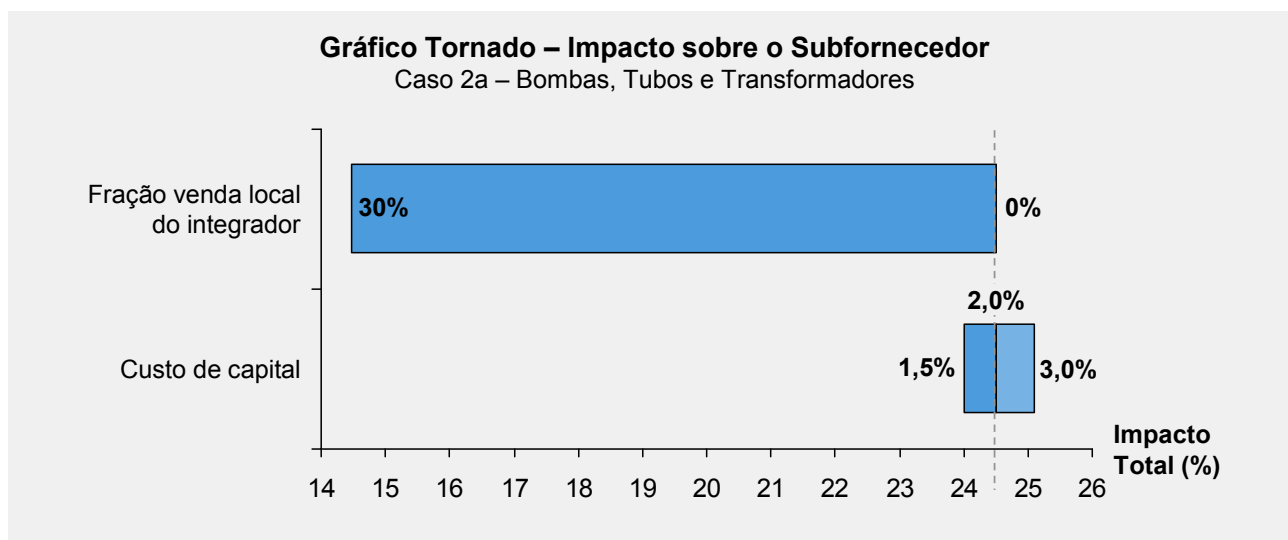


Figura – Gráfico Tornado do impacto sobre o subfornecedor local em função de variáveis críticas – bombas, tubos e transformadores (caso 2a)

Comparativamente, no caso de um fornecedor de válvulas, bombas, tubos ou transformadores localizado no Estado de São Paulo, a fração de venda local do integrador gera impacto entre 2,0% e 15,2%.

A diferença em relação ao caso carioca está apenas na alíquota do ICMS interestadual, de 12% entre São Paulo e Rio de Janeiro. Isso significa que o fato de o produtor nacional estar localizado no Estado de São Paulo prejudica a sua competitividade em relação ao par carioca no caso de válvulas, porém, o beneficia no caso de bombas, transformadores e tubos.

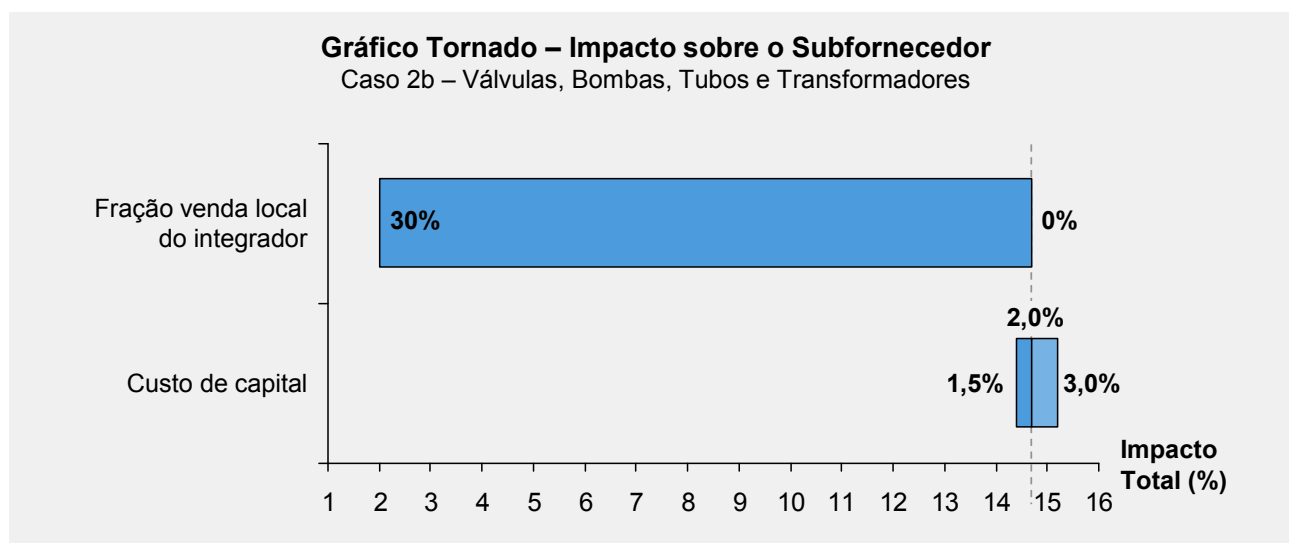


Figura – Gráfico tornado do impacto sobre o subfornecedor local em função de variáveis críticas – válvulas, bombas, tubos e transformadores (caso 2b)

Por sua vez, a curva de sensibilidade evidencia a correlação entre duas variáveis críticas – o valor agregado pelo fornecedor e a fração de venda local. Desse modo, é possível visualizar graficamente as múltiplas combinações desses dois fatores para um determinado valor de impacto total. Destaca-se que as faixas de valor agregado e fração de venda local analisadas são maiores que os limites estabelecidos no gráfico tornado, dado que, desse modo, é possível analisar com maior clareza as causas e magnitudes dos impactos da combinação das duas variáveis.

No Caso 2a para válvulas, nota-se que, para frações de venda local acima de 42% aproximadamente, o impacto se torna constante, independente do valor agregado, o que significa que o integrador (fornecedor direto) consegue abater todos os créditos da compra de insumos caso realize pelo menos essa fração de venda localmente. Além disso, a inclinação das curvas indica que, quanto maior o valor agregado, maior a influência da fração de venda local sobre o impacto total e menor a fração de venda local necessária para se atingir o impacto mínimo.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
Valor Agregado	4,2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%	19,8%
	10%	17,8%	17,6%	17,4%	17,0%	16,6%	16,0%	15,2%	13,7%	11,6%	11,6%	11,6%
	20%	15,8%	15,4%	14,9%	14,3%	13,5%	12,3%	11,4%	11,4%	11,4%	11,4%	11,4%
	30%	13,8%	13,3%	12,5%	11,6%	11,1%	11,1%	11,1%	11,1%	11,1%	11,1%	11,1%
	40%	11,9%	11,1%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%
	50%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%
	60%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
	70%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%	10,3%
	80%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%
	90%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%	9,9%
	100%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%	9,6%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado – válvulas (caso 2a)

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local do Fornecedor Direto (%)											
Valor Agregado pelo Fornecedor Direto		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	10,7%	9,2%	7,3%	4,8%	1,5%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	10%	10,7%	8,9%	6,6%	3,7%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	20%	10,7%	8,5%	5,8%	2,3%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	30%	10,7%	8,1%	4,7%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	40%	10,7%	7,4%	3,4%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	50%	10,7%	6,6%	1,4%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	60%	10,7%	5,3%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	70%	10,7%	3,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	80%	10,7%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	90%	10,7%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	99%	10,7%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado do fornecedor direto – válvulas (caso 2a)

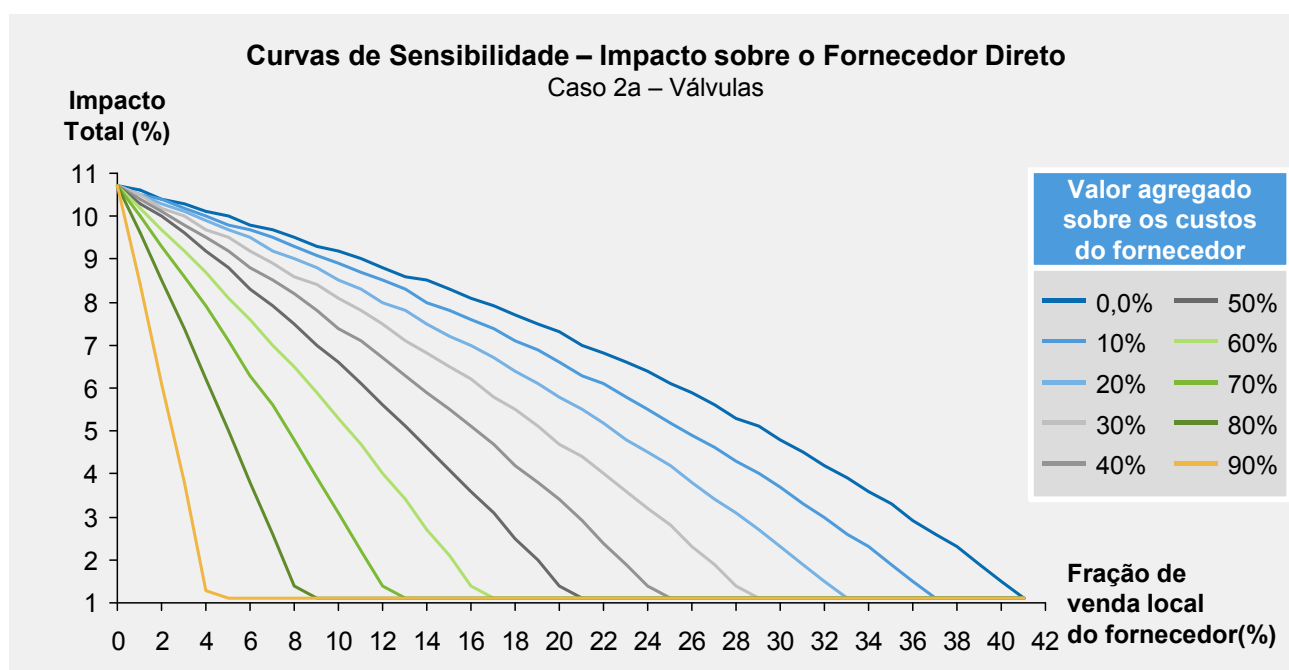


Figura – Curvas de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – válvulas (caso 2a)

Por sua vez, as curvas de sensibilidade para bombas, tubos e transformadores mostram que uma maior alíquota de ICMS na compra do fornecedor implica a necessidade de uma maior fração de venda local do fornecedor para abater os tributos acumulados na compra.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local do Fornecedor Direto (%)											
	4,2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado pelo Fornecedor Direto	0%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%	24,5%
	10%	24,5%	24,2%	23,9%	23,4%	22,8%	21,9%	20,6%	18,4%	14,1%	1,1%	1,1%
	20%	24,5%	23,9%	23,1%	22,0%	20,6%	18,7%	15,7%	10,8%	1,1%	1,1%	1,1%
	30%	24,5%	23,4%	22,0%	20,2%	17,8%	14,5%	9,4%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	40%	24,5%	22,8%	20,6%	17,8%	14,1%	8,9%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	50%	24,5%	21,9%	18,7%	14,5%	8,9%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	60%	24,5%	20,6%	15,7%	9,4%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	70%	24,5%	18,4%	10,8%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	80%	24,5%	14,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	90%	24,5%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%
	99%	24,5%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – bombas, tubos e transformadores (caso 2a)

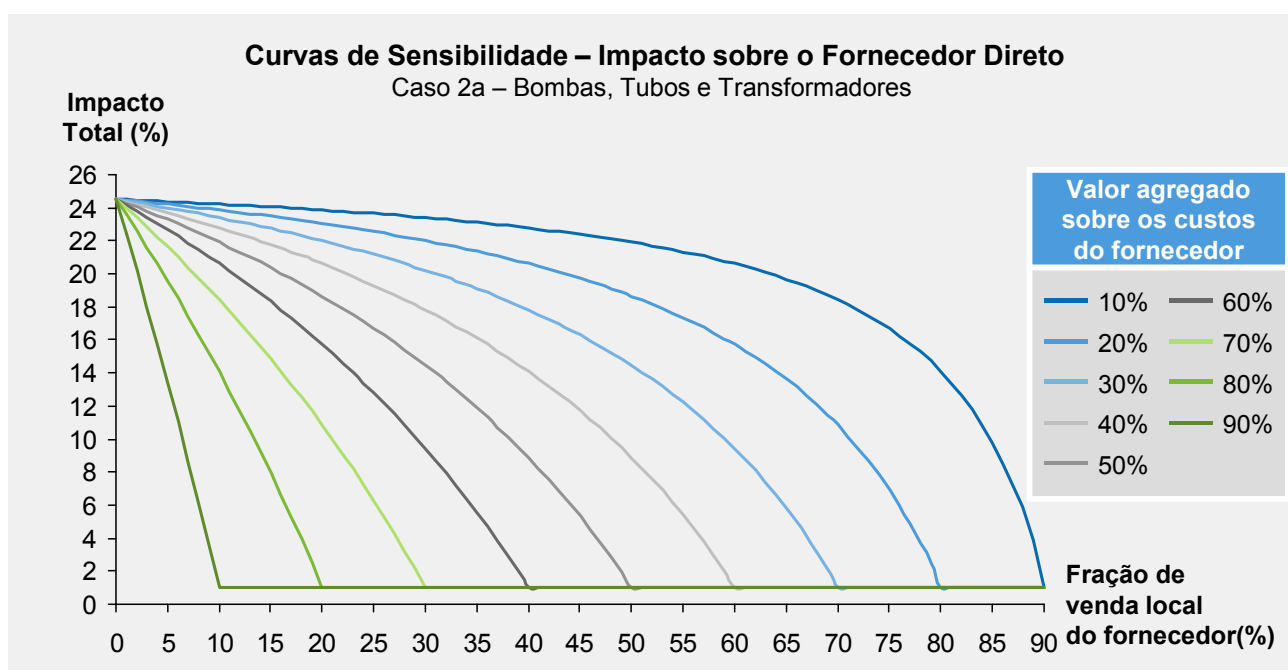


Figura – Curvas de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – bombas, tubos e transformadores (caso 2a)

No Caso 2b, para todos os itens analisados, nota-se claramente o efeito da combinação de valor agregado e vendas internas sobre o impacto. Por exemplo, na curva de 90% de valor agregado, a venda interna do fornecedor tem alta influência no impacto total (alta inclinação).

Isso ocorre porque, à medida que a fração de valor agregado aumenta, cresce a diferença de valor entre o preço líquido de compra e o preço líquido de venda, fazendo com que, em valor absoluto, os tributos da compra sejam menores que os tributos da venda interna, apesar de a alíquota na compra (18%) ser maior que na venda (12%). Isso se justifica pelo fato de o saldo positivo de tributos passíveis de desconto na venda permitir o abatimento dos créditos acumulados na compra da cadeia de fornecimento.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
Valor Agregado	4.2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%
	10%	17.8%	17.6%	17.4%	17.0%	16.6%	16.0%	15.6%	15.6%	15.6%	15.6%	15.6%
	20%	15.8%	15.4%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%
	30%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%
	40%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%
	50%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%
	60%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%
	70%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%
	80%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%
	90%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%
	100%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado – válvulas, bombas, tubos e transformadores (caso 2b)

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local do Fornecedor Direto (%)											
Valor Agregado pelo Fornecedor Direto	4.2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	14.7%	13.8%	12.7%	11.3%	9.4%	6.7%	2.8%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	10%	14.7%	13.6%	12.1%	10.3%	7.8%	4.3%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	20%	14.7%	13.2%	11.4%	9.0%	5.8%	1.3%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	30%	14.7%	12.8%	10.4%	7.3%	3.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	40%	14.7%	12.2%	9.1%	5.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	50%	14.7%	11.4%	7.3%	2.0%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	60%	14.7%	10.2%	4.6%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	70%	14.7%	8.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	80%	14.7%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	90%	14.7%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	99%	14.7%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – válvulas, bombas, tubos e transformadores (caso 2b)

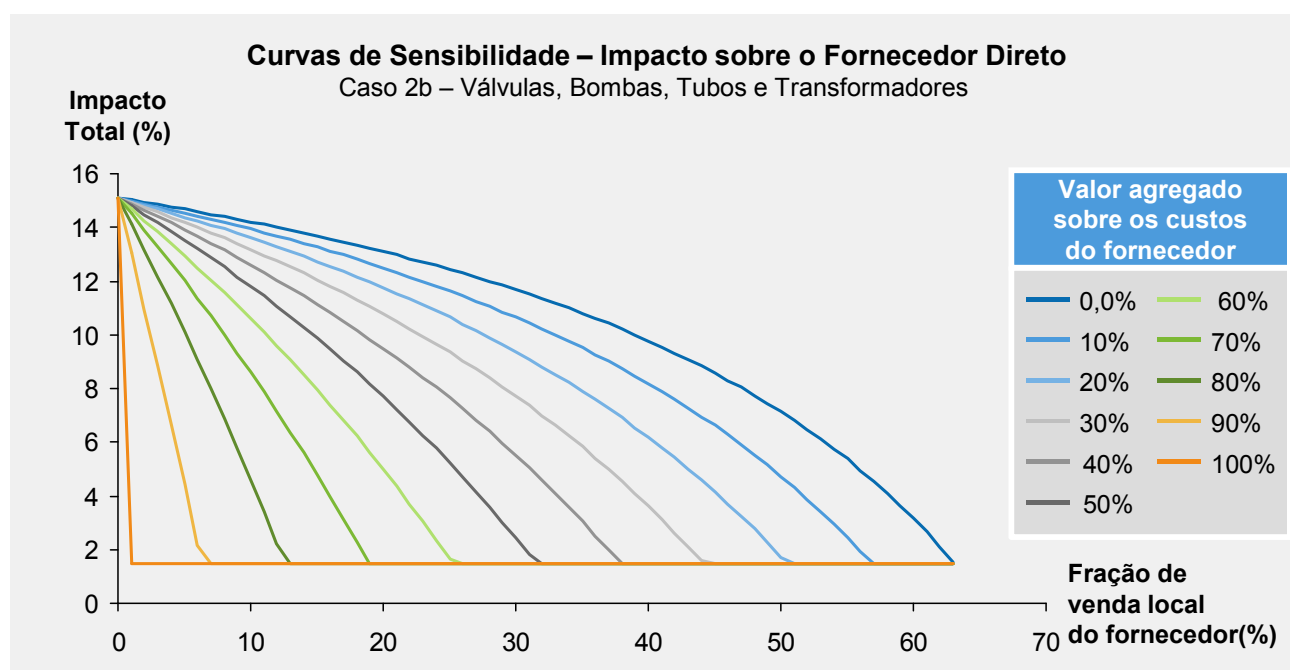


Figura – Curvas de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – válvulas, bombas, tubos e transformadores (caso 2b)

APÊNDICE C - ANÁLISE DE SENSIBILIDADE DO CASO TEÓRICO 3

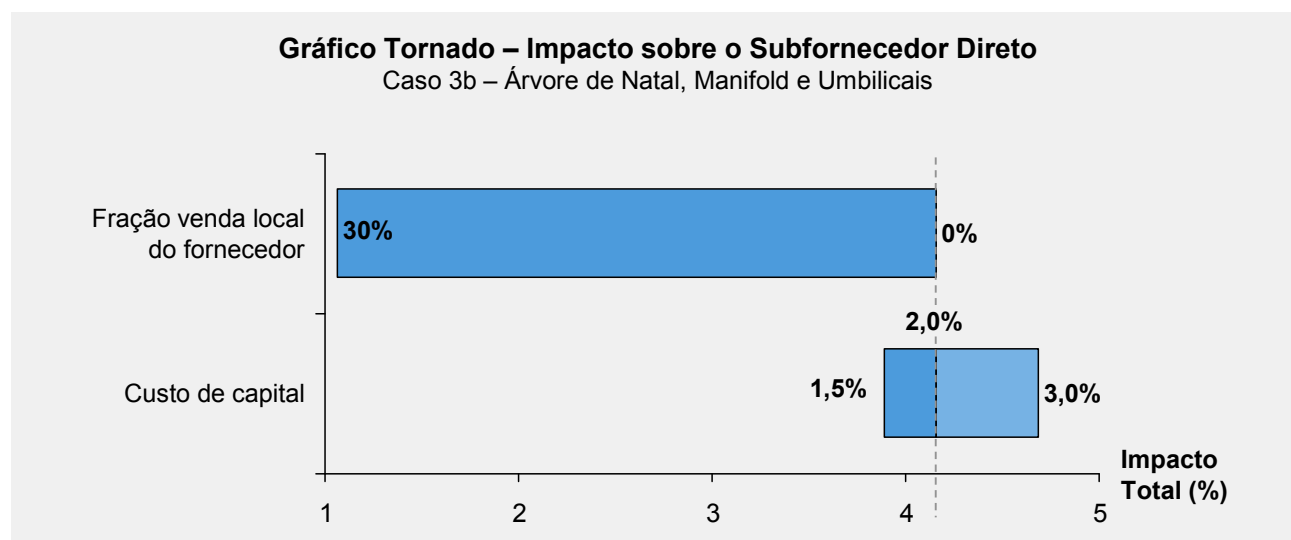


Figura – Gráfico tornado do impacto sobre o subfornecedor local em função de variáveis críticas – árvore de natal, manifold e umbilicais (caso 3b)

Como observado no gráfico tornado anteriormente, para o caso 3b, a análise das curvas de sensibilidade acima indica o efeito decrescente da fração de venda local do fornecedor no impacto total do subfornecedor. Além disso, o patamar mínimo de impacto, em torno de 1,1%, é integralmente devido aos custos de capital.

Nota-se que a fração de venda interna tem menor influência no impacto (curva menos inclinada) à medida que diminui o valor agregado. Isso ocorre devido ao fato de a redução do valor agregado acarretar redução também da diferença entre os tributos incidentes na compra e os tributos dedutíveis na venda, ou seja, quanto menor o valor agregado, menor o saldo dos tributos cujo ônus é assumido como custo.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
Valor Agregado		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%
	10%	20.9%	20.7%	20.4%	20.1%	19.7%	19.1%	18.2%	16.8%	13.8%	5.0%	5.0%
	20%	18.9%	18.5%	18.0%	17.4%	16.6%	15.4%	13.6%	10.7%	4.8%	4.8%	4.8%
	30%	16.9%	16.3%	15.6%	14.7%	13.4%	11.6%	9.0%	4.6%	4.6%	4.6%	4.6%
	40%	15.0%	14.2%	13.2%	11.9%	10.3%	7.9%	4.4%	4.4%	4.4%	4.4%	4.4%
	50%	13.0%	12.0%	10.8%	9.2%	7.1%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%
	60%	11.0%	9.8%	8.4%	6.5%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%
	70%	9.0%	7.7%	5.9%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%
	80%	7.0%	5.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%
	90%	5.1%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%
	100%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado – árvore de natal, manifold e umbilicais (caso 3b)

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local do Fornecedor Direto (%)											
Valor Agregado pelo Fornecedor Direto	4.2%	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
	0%	4.2%	2.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	10%	4.2%	1.8%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	20%	4.2%	1.5%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	30%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	40%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	50%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	60%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	70%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	80%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	90%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	99%	4.2%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%

Figura – Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – árvore de natal, manifold e umbilicais (caso 3b)

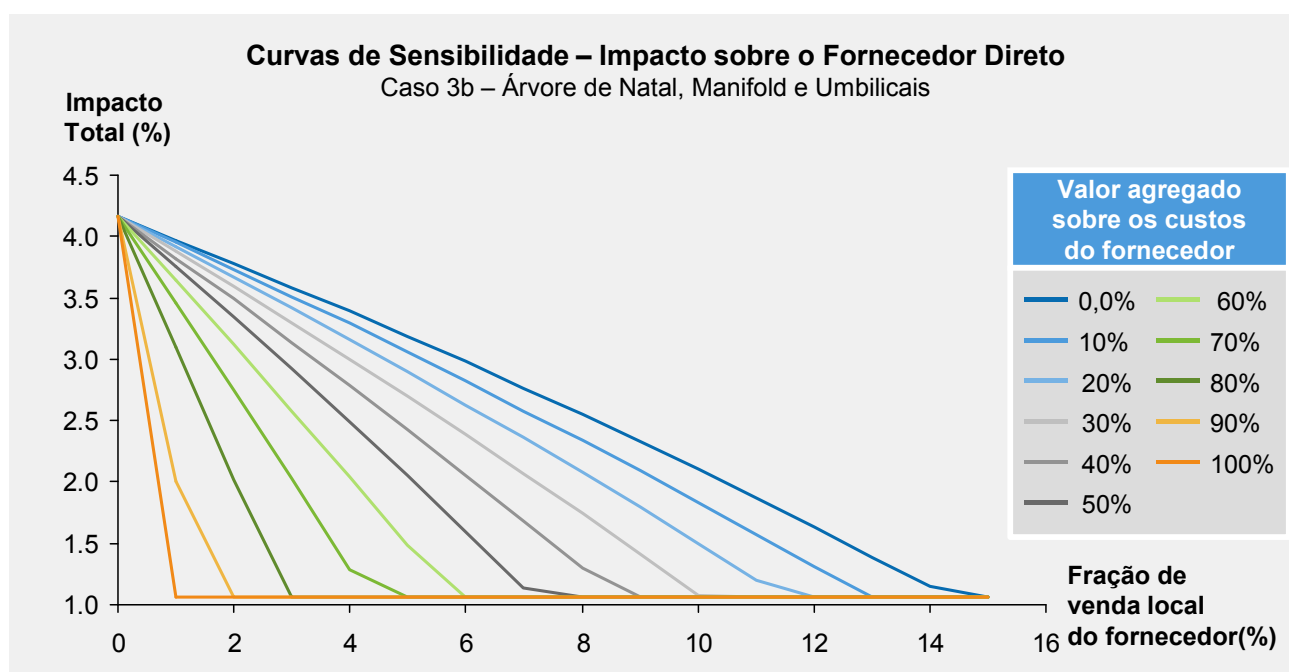


Figura – Curvas de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor local em função da fração de venda local e do valor agregado pelo fornecedor – árvore de natal, manifold e umbilicais (caso 3b)

APÊNDICE D – BENS ABRANGIDOS PELO REPETRO CONFORME A INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB 844/08 E O CONVÊNIO ICMS 130/07

1. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB 844/08

(...)

Art. 2º O Repetro aplica-se aos bens constantes do Anexo Único a esta Instrução Normativa.

§ 1º O regime poderá ser aplicado, ainda, a máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas, equipamentos e a outras partes ou peças, incluídos os sobressalentes, destinados a:

- I - garantir a operacionalidade dos bens admitidos no Repetro;
- II - salvamento, prevenção de acidentes e combate a incêndios; e
- III - proteção do meio ambiente.

§ 2º Excluem-se da aplicação do Repetro os bens, ainda que atendam ao estabelecido no caput e no § 1º:

- I - cuja utilização não esteja relacionada com as atividades estabelecidas no art. 1º;
- II - cuja função principal seja acomodação, transporte de pessoas ou proteção individual;
- III - que não permitam a sua perfeita identificação na vigência e extinção do regime; e
- IV - objeto de contrato de arrendamento mercantil de que tratam o art. 17 da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, e o inciso III do art. 1º da Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983.

(...)

Anexo Único
BENS QUE PODERÃO SER SUBMETIDOS AO REPETRO

- Embarcações destinadas às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural e as destinadas ao apoio e estocagem nas referidas atividades.
- Máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural.
- Plataformas de perfuração e produção de petróleo ou gás natural, bem como as destinadas ao apoio nas referidas atividades.
- Veículos automóveis montados com máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e equipamentos destinados às atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural.
- Estruturas especialmente concebidas para suportar plataformas.

2. CONVÊNIO ICMS 130/07

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a reduzir a base de cálculo do ICMS incidente no momento do desembarço aduaneiro de bens classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH) constantes no Anexo Único deste Convênio, importados sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, para aplicação nas instalações de produção de petróleo e gás natural, nos termos das normas federais específicas, que regulamentam o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural - REPETRO, disciplinado no Capítulo XI do Decreto federal nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) em regime não cumulativo ou, alternativamente, a critério do contribuinte, a 3% (três inteiros por cento), sem apropriação do crédito correspondente.

§ 1º O benefício fiscal previsto nesta cláusula, aplica-se também, as máquinas e equipamentos sobressalentes, as ferramentas e aparelhos e outras partes e peças destinadas a garantir a operacionalidade dos bens que trata o *caput*.

(...)

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRIÇÃO	NBM/SH
1	Umbilicais	3917.39
2	Tubos rígidos de aço, próprios para escoamento de petróleo e gás natural e ainda à injeção de água e outros produtos, podendo ser envolto com revestimento externo de proteção térmica e contra corrosão, denominado comercialmente de "dutos rígidos"	7304.10.10 ou 7305.1
3	"Riser" de perfuração e produção de petróleo	7304.29
4	Tubo de aço, com costura, na circunferência, soldado ou arrebitado, revestido com camadas de espessura variável de polietileno ou poliuretano, de diâmetro superior a 406,4mm	7305.19.00
5	Tubos de aço, peças fundidas e válvulas, que possuem a função de permitir a interligação dos tubos de aço às linhas flexíveis, denominados comercialmente "pipeline end terminators - PLETs"	7307.19.20
6	Sistema de Cabeça de Poço	7307.99
7	Equipamento submarino, composto de tubos de aço, peças fundidas e válvulas, utilizado para conexão da linha flexível ao PLET, denominados comercialmente "módulo de conexão vertical - MCV"	7307.99.00
8	Jaquetas ou Caisson	7308.90
9	Cabos de aço	7312.10
10	"Riser" de alumínio, utilizado na perfuração e produção de petróleo	7608.20.90
11	Linhas Flexíveis	8307.10
12	Unidade de bombeamento de concreto, de alta pressão, para cimentação das paredes de poços de petróleo ou de gás natural	8413.40.00
13	Sistema de bombeamento contendo motor, caixa de redução, válvula e uma bomba centrífuga de vazão máxima igual a 442 l/min, para transferência de fluidos do tanque de medição para outros equipamentos utilizados nos testes de produtividade de poços de petróleo	8413.70.90
14	Bomba de Vácuo sem óleo para ferramentas RST, utilizada na aquisição de dados geológicos relacionados à pesquisa de petróleo ou gás natural	8414.10
15	Motocompressor hermético do tipo recíproco, com capacidade de 60.010 frigorias/horas a 3500 RPM, para uso em sistema de refrigeração da sala de distribuição de energia de embarcações destinadas à atividade de lançamento de tubos, denominados comercialmente "linhas flexíveis", que interligam a cabeça do poço de petróleo ao ponto de entrega do hidrocarboneto (gás natural ou petróleo)	8414.30.19
16	Compressor de gás natural, utilizado no transporte em gasodutos	8414.80
17	Compressor de gás natural, utilizado na atividade de elevação artificial em poços	8414.80
18	Queimador de três cabeças para testes de poço em unidades de perfuração, exploração ou produção de petróleo ou de gás natural	8417.80.90

ITEM	DESCRIÇÃO	NBM/SH
19	Centrifugadora para recuperação dos fluidos de perfuração encontrados nos cascalhos cortados pela broca	8421.19.90
20	Centrífuga de eixos verticais, projetada para recuperar líquidos de cascalhos de perfuração, com motores, completa com descarga e materiais conexos, para utilização em unidades de perfuração de petróleo, denominada comercialmente "Verti-G"	8421.19.90
21	Turco para barco de salvamento	8425.19.10
22	Guincho próprio para uso subterrâneo, destinado à aquisição de dados geológicos relacionados à pesquisa de petróleo ou de gás natural, composto de cabine para o operador, compartimento do guincho e comprimento do motor montados sobre uma mesma estrutura	8425.20.00
23	Guincho elétrico com capacidade inferior a 100t para correntômetro utilizado em embarcações destinadas a pesquisa e lavra de petróleo e de gás natural	8425.31
24	Unidades fixas de exploração, perfuração ou produção de petróleo	8430.41 e 8430.49
25	Equipamentos para serviços auxiliares na perfuração e produção de poços de petróleo	8431.43
26	Traçador gráfico (plotter) térmico utilizado para registrar os dados de perfis de poços de petróleo e gás natural, obtidos nas operações de perfilagem feitas pelas unidades <i>offshore</i> de perfilagem	8471.60.49
27	Misturador de Materiais químicos a granel, pressurizado para tratamento de poços de petróleo	8474.39.00
28	Misturador e reciclador de cimento, acompanhado de tubos pertencentes ao equipamento, destinado ao preparo da pasta de cimento seco, para serviços auxiliares na perfuração e produção de poços de petróleo marítimos, denominado comercialmente "misturador CBS"	8474.80.90
29	Veículos submarinos de operação remota, para utilização na exploração, perfuração ou produção de petróleo (robôs)	8479.89
30	Unidade hidráulica de alta pressão, completa, com motores elétricos, bombas, filtros de fluido hidráulico, tanques, tubulações e seus suportes, para carregamento e filtragem do fluido do sistema hidráulico de tensionamento dos "risers" e de compensação do movimento de unidade móvel de perfuração	8479.89.99
31	Válvula de segurança de fluxo pleno modelo FBSV-E série 01016, destinada a permitir o fechamento do poço em caso de emergência operacional, utilizada, em conjunto com outras válvulas, nas colunas de teste de formação das unidades de exploração, perfuração ou produção de petróleo, tanto fixas como flutuantes ou semissubmersíveis	8481.40.00
32	Manifold	8481.80
33	Árvores de natal molhadas	8481.80
34	Equipamento constituído por um conjunto de válvulas e conexões,	8481.80.99

ITEM	DESCRIÇÃO	NBM/SH
	utilizado na cimentação de paredes de poços de petróleo, através do qual são bombeados os fluidos, denominado comercialmente "Cabeça de cimentação 13-3/8"	
35	Transformador do tipo seco, para fornecimento de 460V, com potência de 2.500kVA, para uso em embarcações destinadas à perfuração, exploração ou produção de petróleo ou de gás natural	8504.34.00
36	Caixa de teste para calibragem de ferramenta HRLT, utilizada na pesquisa de petróleo e de gás natural	8543.89.99
37	Cabo blindado composto por um condutor, isolamento à base de copolímero de etileno-propileno e diâmetro de 0,23 polegadas, utilizado na perfuração de poços de petróleo, denominado comercialmente "cabo elétrico de dupla armadura, modelo 1-23P"	8544.59.00
38	Embarcação, designada Sistema Aliviador, destinada ao transbordo e transporte de petróleo armazenado nas unidades de FPSO, equipada com mangotes para transbordo de petróleo em alto-mar, sistemas de bombeamento de petróleo e sistemas de posicionamento dinâmico	8901.20.00
39	Rebocadores para embarcações e para equipamentos de apoio às atividades de pesquisa, exploração, perfuração, produção e estocagem de petróleo ou gás natural	8904.00
40	Unidades de perfuração ou exploração de petróleo, flutuantes ou semissubmersíveis	8905.20
41	Guindastes flutuantes utilizados em instalações de plataformas marítimas de perfuração ou produção de petróleo	8905.90
42	Unidades flutuantes de produção ou estocagem de petróleo ou de gás natural	8905.90
43	Embarcações destinadas a atividades de pesquisa e aquisição de dados geológicos, geofísicos e geodésicos relacionados com a exploração de petróleo ou gás natural	8905.90.00 ou 8906.00
44	Embarcações destinadas a apoio às atividades de pesquisa, exploração, perfuração, produção e estocagem de petróleo ou gás natural	8906.00
45	Barco salva-vidas	8906.90.00
46	Equipamentos para aquisição de dados geológicos, geofísicos e geodésicos relacionados à pesquisa de petróleo ou gás natural	9015.10, 9015.20, 9015.30, 9015.40, 9015.80 e 9015.90
47	Partes e Acessórios de Instrumentos ou Aparelhos da subposição 9015.40	9015.90.90
48	Microprocessador eletrônico, sem dispositivos próprios de entrada e saída, próprio para utilização em equipamentos de perfuração de poços de petróleo ou de gás natural	9015.90.90

APÊNDICE E – ANÁLISE DE SENSIBILIDADE DO CASO PRÁTICO 1

A seguir, encontram-se as tabelas de sensibilidade correspondentes aos impactos sobre cada elo da cadeia local em relação ao estrangeiro, comparando os efeitos de duas variáveis-chave do modelo: a fração de venda local e o valor agregado.

Para a correta análise das tabelas, é importante considerar apenas as faixas de valor apropriadas para cada caso, apresentadas nas tabelas correspondentes, ao invés de visualizar todos os valores possíveis.

Deve-se considerar a análise da tabela como um todo apenas para destacar o efeito relativo dos dois parâmetros-chave.

Os valores que estão fora da faixa avaliada não representam a realidade dos casos práticos, sendo, portanto, desconsiderados na análise do estudo.

No Caso 1a, cumpre ressaltar que o impacto será nulo independentemente da fração de venda local e do valor agregado.

Essa observação fica evidente com o fato de que todos os tributos incidentes nas compras do fornecedor direto no Estado do Rio de Janeiro são suspensos ou isentos. Logo, não se faz útil a apresentação da tabela de sensibilidade nesse caso, pois todos os valores teriam resultado zero.

Já no Caso 1b, vale destacar os casos de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo que impõem a incidência do ICMS (de 3% cumulativo, no caso do primeiro, e 12% com direito a crédito, no caso dos outros dois).

As tabelas a seguir ilustram a sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto de SP e MG/ES, em função da fração de venda local e do valor agregado.

Fornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado	0%	3,3%	1,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	10%	3,0%	0,9%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	20%	2,6%	0,5%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	30%	2,3%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	40%	2,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	50%	1,6%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	60%	1,3%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	70%	1,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	80%	0,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	90%	0,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	100%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Figura - Tabela de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto na compra de insumos do Estado de São Paulo

Fornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado	0%	14.5%	13.6%	12.5%	11.0%	9.2%	6.5%	2.5%	0.8%	0.8%	0.8%	0.8%
	10%	13.0%	12.0%	10.7%	9.0%	6.8%	3.7%	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%
	20%	11.6%	10.4%	8.9%	7.0%	4.4%	0.9%	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%
	30%	10.1%	8.8%	7.1%	5.0%	2.1%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%
	40%	8.7%	7.2%	5.3%	2.9%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%
	50%	7.2%	5.6%	3.5%	0.9%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%
	60%	5.8%	4.0%	1.7%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%
	70%	4.3%	2.4%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
	80%	2.9%	0.8%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
	90%	1.4%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	100%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%

Figura - Tabela de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto na compra de insumos do Estado de Minas Gerais ou do Espírito Santo

APÊNDICE F – ANÁLISE DE SENSIBILIDADE DOS CASOS PRÁTICOS 2 E 3

Conforme explicitado no relatório, os Casos 2 e 3 acabaram apresentando resultados equivalentes na prática, tendo em vista que os Estados têm adotado o entendimento de que produtos não-repetráveis podem ser vendidos com tratamento tributário benefício, baseado no Convênio 130/07, desde que sejam integrados a um produto final repetrável.

Logo, serão analisados os dois Casos em conjunto. A análise de sensibilidade do Caso 2a evidencia o efeito do acúmulo de créditos sobre o subfornecedor direto. Caso este elo não seja capaz de aproveitar a totalidade dos créditos aos quais têm direito, o impacto tributário pode aumentar rapidamente.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado	0%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%
	10%	17.8%	17.6%	17.4%	17.0%	16.6%	16.0%	15.2%	13.7%	10.7%	1.9%	1.9%
	20%	15.8%	15.4%	14.9%	14.3%	13.5%	12.3%	10.5%	7.6%	1.7%	1.7%	1.7%
	30%	13.8%	13.3%	12.5%	11.6%	10.3%	8.5%	5.9%	1.5%	1.5%	1.5%	1.5%
	40%	11.9%	11.1%	10.1%	8.8%	7.2%	4.8%	1.3%	1.3%	1.3%	1.3%	1.3%
	50%	9.9%	8.9%	7.7%	6.1%	4.0%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%	1.1%
	60%	7.9%	6.7%	5.3%	3.4%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%
	70%	5.9%	4.6%	2.8%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%
	80%	4.0%	2.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%
	90%	2.0%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
	100%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%

Figura - Tabela de sensibilidade do impacto sobre o subfornecedor direto localizado em Estados com isenção de ICMS (RJ, SC, BA, AL, PE) na venda ao fornecedor direto da cadeia do REPETRO

Já no Caso 2b, vale destacar novamente os casos de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, principais fontes de distorção da cadeia. As tabelas a seguir ilustram a sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto de SP e MG/ES em função da fração de venda local e do valor agregado.

Nota-se que, no Estado de São Paulo, o efeito da fração de venda local é mais acentuado, o que é coerente com o fato de a alíquota de 3% tipicamente aplicada na venda não abater crédito.

Logo, o subfornecedor direto deve ser capaz de aproveitar os créditos acumulados na compra de insumos nas vendas internas, fora da cadeia produtiva beneficiada pelo REPETRO.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado	0%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%	22.9%
	10%	20.9%	20.7%	20.4%	20.1%	19.7%	19.1%	18.2%	16.8%	13.8%	5.0%	5.0%
	20%	18.9%	18.5%	18.0%	17.4%	16.6%	15.4%	13.6%	10.7%	4.8%	4.8%	4.8%
	30%	16.9%	16.3%	15.6%	14.7%	13.4%	11.6%	9.0%	4.6%	4.6%	4.6%	4.6%
	40%	15.0%	14.2%	13.2%	11.9%	10.3%	7.9%	4.4%	4.4%	4.4%	4.4%	4.4%
	50%	13.0%	12.0%	10.8%	9.2%	7.1%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%	4.2%
	60%	11.0%	9.8%	8.4%	6.5%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%	3.9%
	70%	9.0%	7.7%	5.9%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%	3.7%
	80%	7.0%	5.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%	3.5%
	90%	5.1%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%	3.3%
	100%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%	3.1%

Figura - Tabela de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto na compra de insumos do Estado de São Paulo

O subfornecedor de Minas Gerais ou Espírito Santo, por sua vez, possui uma dependência menor da fração de venda local, pois o tributo cobrado na venda gera direito a abatimento de créditos.

Subfornecedor Direto	Fração de Venda Local (%)											
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	99%
Valor Agregado	0%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%	19.8%
	10%	17.8%	17.6%	17.4%	17.0%	16.6%	16.0%	15.6%	15.6%	15.6%	15.6%	15.6%
	20%	15.8%	15.4%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%	15.3%
	30%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%	15.1%
	40%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%	14.9%
	50%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%	14.7%
	60%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%	14.5%
	70%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%	14.3%
	80%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%	14.1%
	90%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%	13.8%
	100%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%	13.6%

Figura - Tabela de sensibilidade do impacto sobre o fornecedor direto na compra de insumos do Estado de Minas Gerais ou do Espírito Santo

APÊNDICE G - CONSIDERAÇÕES SOBRE O MECANISMO DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA E INCENTIVADA (*UPLIFTING*)

O mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) abordado no presente estudo consiste na possibilidade de depreciação dos bens adquiridos localmente ou importados pela concessionária ou pelo fornecedor direto, para arrendamento/afretamento à concessionária, em tempo inferior ao de vida útil e com as quotas de depreciação superando o valor do próprio bem.

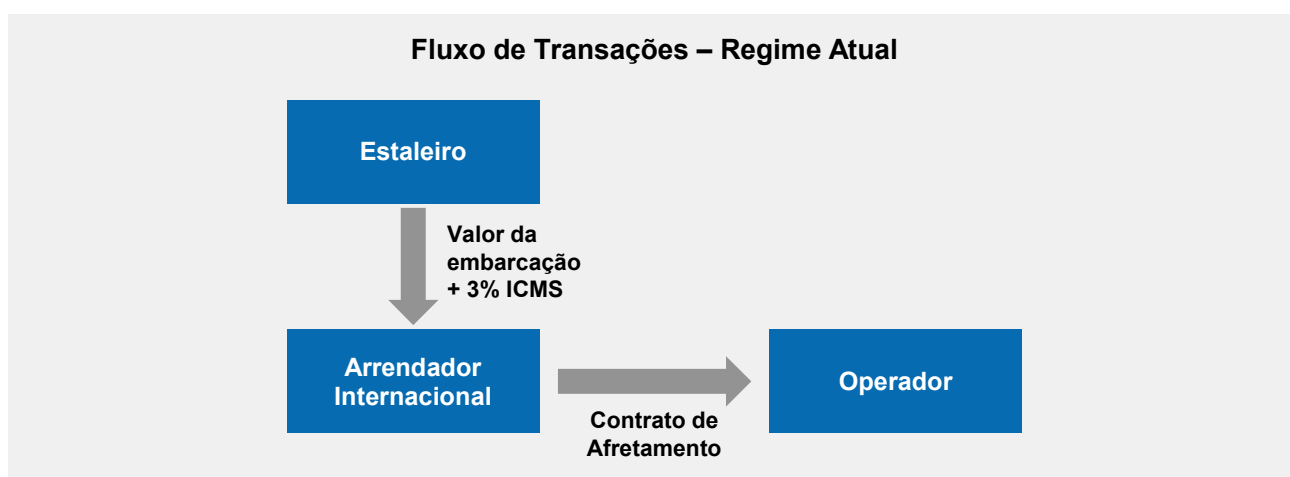
Esse mecanismo pode ser utilizado como uma forma de incentivo fiscal na aquisição de bens de capital duráveis. Sua principal característica é ampliar a base de depreciação de um ativo, de forma a reduzir o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a recolher sobre o lucro real apurado nas operações regulares da empresa detentora do ativo.

Em outros países (ex. Noruega), o mecanismo já é utilizado como forma de incentivar a aquisição de bens de capital, mas não existe experiência prévia quanto à sua implementação na legislação brasileira.

No caso das alternativas em que se insere, no âmbito do presente estudo (alternativas G e H), este mecanismo tem como objetivo principal compensar a majoração da carga dos tributos federais e estaduais incidentes sobre a aquisição de bens empregados nas atividades de E&P, comparativamente à atual.

Nesse sentido, pretende-se que a redução do IR e da CSLL proporcionada por esse mecanismo possa compensar o impacto do aumento da tributação na aquisição de bens, de forma a neutralizá-lo ou mitigá-lo.

Cumprе esclarecer, nesse contexto, que a avaliação do efeito da depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) requer um entendimento sobre as mudanças associadas às operações de arrendamento com o fim do REPETRO.



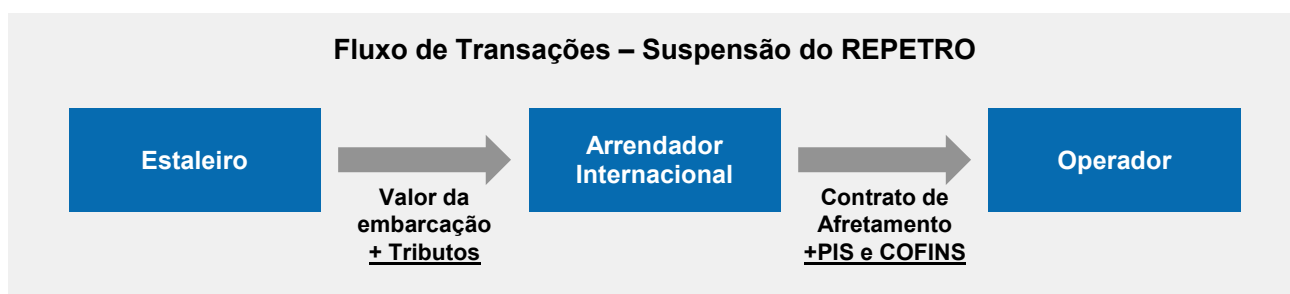
No regime atual, a operação típica envolve a venda da embarcação de um estaleiro para o arrendador internacional, que por sua vez celebra um contrato de arrendamento/afretamento com o Operador.

Nesta situação, o único tributo incidente é o ICMS, na admissão temporária, à alíquota de 0% ou 1,5%, na fase de exploração, e de 3% (sem direito a crédito) ou 7,5% (com direito a crédito) na fase de produção.

A depreciação do bem é um custo do Arrendador que é repassado para o operador via preço do arrendamento/afretamento.

No caso de extinção da exportação ficta e da admissão temporária no âmbito do REPETRO, como apontam as sugestões recebidas de fontes entrevistadas durante o curso do estudo e compiladas nas alternativas G e H, o bem precisaria ser internalizado, incorrendo em tributos federais e estaduais, que variam dependendo da alternativa adotada.

No caso da Alternativa G, o único tributo incidente seria o ICMS, no valor de 7,5% com direito a crédito. Já no caso da alternativa H, todos os tributos incidiriam sobre o valor do bem, exceto o II.

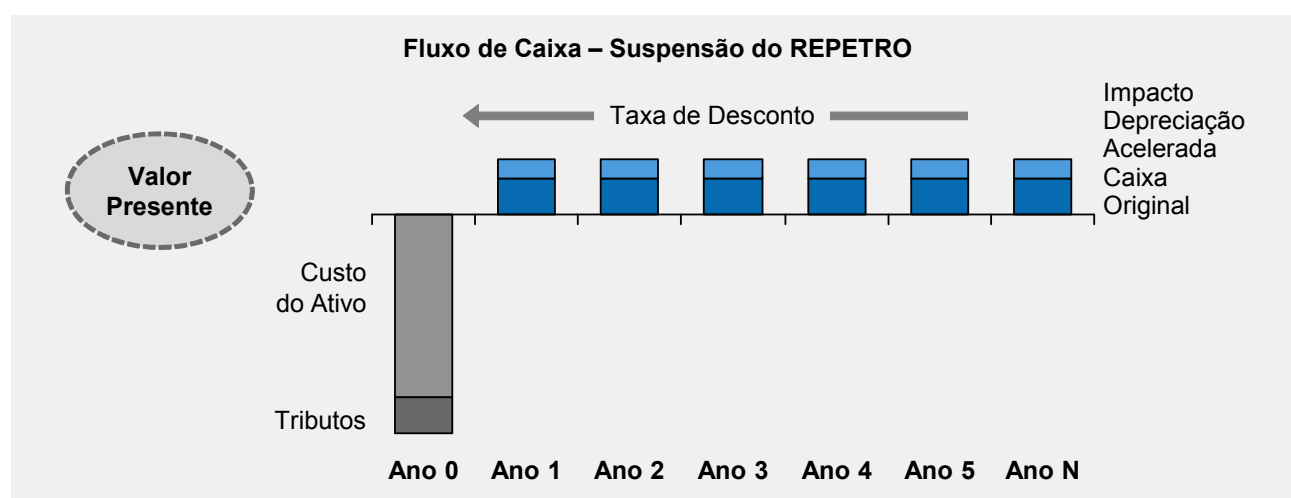
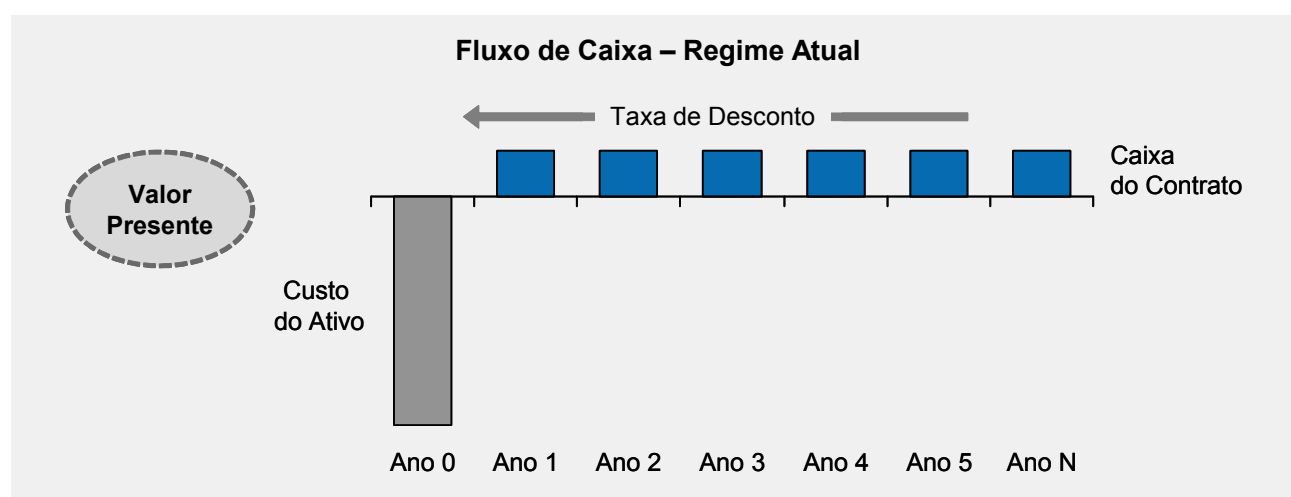


Adicionalmente aos tributos incidentes na nacionalização do bem, o faturamento relacionado ao contrato de arrendamento/afretamento estaria sujeito ao PIS e à COFINS.

A depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) seria adotada de forma a compensar os custos adicionais associados à majoração da tributação, de forma a garantir que o valor do contrato de arrendamento/afretamento, no novo regime, fosse equivalente ao atualmente aplicável, de modo a proteger de eventual prejuízo o Operador.

Como o Arrendador, em regra, não possui débitos de ICMS ou IPI, esses tributos seriam tratados como custo. No caso do PIS e da COFINS, a compensação ocorreria normalmente, sem prejuízo ao Arrendador.

Isso posto, pode-se afirmar que o valor da depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) deve equiparar o valor presente do contrato de afretamento no regime atual e no caso da suspensão do REPETRO.



Dessa forma, o cálculo depende de algumas premissas associadas ao contrato e ao arrendador:

- Custo do Ativo
- Custo de Capital / Taxa de desconto
- Margem de lucro do contrato
- Tempo do contrato
- Alavancagem (Percentual de dívida vs. Capital próprio empregado)
- Capacidade de compensação de tributos (ICMS e IPI) em outras atividades do mesmo agente

É importante observar que a lucratividade da empresa ou contrato é uma condição essencial, uma vez que, no contexto de aplicação desse mecanismo de depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) nas Alternativas G e H, o abatimento do IR e da CSLL é a única fonte de compensação dos custos adicionais resultantes do aumento da tributação com o fim do REPETRO.

Abaixo, desenvolvemos um modelo numérico que visa à exemplificação da metodologia do cálculo da depreciação acelerada incentivada (*uplifting*).

Portanto, os valores utilizados como premissas para o modelo podem não refletir corretamente as referências que deverão ser utilizadas para o cálculo efetivo do percentual de *uplifting* a ser concedido caso esse mecanismo venha a ser implementado.

Além disso, cumpre reiterar que maior eficácia terá o mecanismo – caso venha a ser implementado – quanto maior o seu grau de detalhamento no que tange às variações nas diversas premissas (valor do bem, preço das parcelas de afretamento/arrendamento, detalhes da apuração do IR e da CSLL pelos potenciais beneficiários, dentre outras), a fim de que a maior gama de casos distintos possa ser individualmente levada em consideração no cálculo e, como consequência, venha a ser adequadamente alcançada pela compensação que o mecanismo pretende proporcionar.

Feitas tais ressalvas, pode-se afirmar que os custos adicionais a serem compensados pela depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) variam significativamente dependendo da Alternativa analisada.

No exemplo numérico desenvolvido, os percentuais indicativos dos custos adicionais seriam os seguintes:

- Alternativa G: o custo adicional a ser compensado seria de 4,5% do valor do bem, referente à diferença da alíquota do ICMS – de 3%, atualmente aplicável em regra, na importação sobre admissão temporária, para os 7,5% que passariam a ser aplicados no novo regime. Considerando que, em regra, o ICMS seria tratado como custo, como apontado acima, restaria indiferente, nesse contexto, o fato de a incidência a 3% não gerar direito a crédito e a de 7,5%, sim.
- Alternativa H: o custo adicional a ser compensado seria da ordem de 28,4% do valor do bem, considerando a diferença de uma alíquota integral de ICMS de 18% (considerando o cálculo por dentro e os demais tributos que integram sua base, a carga equivale a 26,4%) para a atual de 3%, como regra geral, e uma alíquota do IPI de 5%.

Além disso, foram adotadas as seguintes premissas numéricas:

Premissas - Alternativa H	
Tempo depreciação / Contrato (anos)	10
Percentual de capital próprio	50%
Custo de Dívida ao Ano	7%
Tributos Adicionais incorridos na internação do Ativo	28.4%
Alíquota de IRPJ e CSLL	34%
WACC	10%
Preço da embarcação (em Milhares de Dólares)	\$ 600,000
Taxa diária de Afretamento (em Milhares de Dólares)	\$ 450
Taxa de utilização (uptime)	95%
Margem EBITDA	70%

Com base nessas premissas, foram estimados os fluxos de caixa no caso da tributação atual e no cenário proposto na Alternativa H.

Caso Regime Atual											
	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Receita		\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038
EBITDA		\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226
Depreciação		\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000
Depreciação Uplifit											
Despesa Financeira (Juros da dívida)		\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000	\$ -21,000
Lucro antes de Imposto		\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226	\$28,226
Imposto		\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597	\$ -9,597
Lucro Líquido		\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629	\$18,629
Investimento	\$ -300,000										
Caixa	\$ -300,000	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629	\$78,629
VPL	\$166,494										

Caso Alternativa H											
	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10
Receita		\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038	\$156,038
EBITDA		\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226	\$109,226
Depreciação		\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000	\$ -60,000
Depreciação Uplifit		\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262	\$ -22,262
Despesa Financeira (Juros da dívida)		\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964	\$ -26,964
Lucro antes de Imposto		\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Imposto		\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Lucro Líquido		\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Investimento + Tributos	\$ -385,200										
Caixa	\$ -385,200	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262	\$82,262
VPL	\$109,333										
Uplift Máximo para Zerar IRPJ	37%										
Diferença Remanescente de VPL	-34%										

A partir dos cálculos realizados no modelo acima, pode-se afirmar que, no caso da Alternativa G, o uso da depreciação acelerada incentivada (*uplifting*) provavelmente seria um instrumento capaz de compensar a eventual diferença entre a nova alíquota entre o ICMS e a atual, apesar da dificuldade de estimar um percentual médio que contemple a ampla gama de situações passíveis de ocorrência no mercado.

Já no caso da Alternativa H, como o custo adicional a ser compensado é relativamente elevado, existe um risco considerável de que o montante de IR e CSLL incidentes sobre a margem de lucro do contrato não seja suficiente para compensar o acréscimo de elevada magnitude no custo do investimento inicial.

As análises mostram que, nesse caso específico, a depreciação acelerada não seria capaz de compensar o aumento de tributos incidentes no ativo. Com um *uplifting* de 40%, isto é, permitindo que se deprecie 1,4 vezes o valor do bem, o IRPJ já seria nulo, limitando, assim, a aplicação de percentuais de *uplifting* mais elevados.

Em resumo, o mecanismo de depreciação acelerada e incentivada (*uplifting*) tem o potencial de reduzir o impacto de um eventual aumento da carga tributária com o fim do REPETRO, mas, dependendo da situação, pode ter sua eficácia limitada.

APÊNDICE H - MINUTAS DE INSTRUMENTOS NORMATIVOS RELATIVOS ÀS ALTERNATIVAS MELHOR AVALIADAS

1. MINUTAS DE INSTRUMENTOS NORMATIVOS RELATIVOS À ALTERNATIVA B

DECRETO Nº XXXX. DE XX/XX/XXXX (DO ESTADO DE SÃO PAULO)

Altera o Decreto nº 53.574, de 17.10.2008, que institui o Programa de Incentivo à Indústria de Produção e Exploração de Petróleo e de Gás Natural no Estado de São Paulo.

XXXXXX, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais, e tendo em vista o disposto no Convênio ICMS 130/07, de 27.11.2007,

Decreta:

Art. 1º. O artigo 3º, do Decreto nº 53.574, de 17.10.2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º (REPETRO - Operações antecedentes) Ficam isentas do ICMS as operações antecedentes à saída destinada a pessoa sediada no exterior dos bens e mercadorias fabricados no país que venham a ser subsequentemente importados nos termos dos artigos 1º e 2º deste decreto, sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, para utilização nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, independentemente da Unidade federada onde se localize o fabricante.

§ 1º O benefício previsto neste artigo:

1 - aplica-se, também:

- a) aos equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças e mercadorias, utilizados como insumos na construção e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, bem como de suas unidades modulares a serem processadas, industrializadas ou montadas em unidades industriais;*
- b) aos cascos e módulos, quando utilizados como insumos na construção, reparo e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração;*
- c) às operações realizadas sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade suspensão, no que se refere à comprovação do adimplemento nos termos da legislação federal específica;*

2 - fica condicionado a que os bens sejam adquiridos por contribuinte localizado em território nacional.

3 - aplica-se, apenas, às operações imediatamente antecedentes à saída destinada a pessoa sediada no exterior.

§ 2º Na impossibilidade de fruição do benefício previsto neste artigo em razão do não atendimento da condição estabelecida na alínea "a" do inciso I do artigo 5º, o lançamento do imposto incidente nas saídas imediatamente antecedentes fica diferido para o momento em que ocorrer a saída destinada a pessoa sediada no exterior dos bens e mercadorias fabricados no país, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 3º Para fins do disposto neste decreto, a operação de saída destinada a pessoa sediada no exterior, mesmo que não ocorra a saída do bem ou mercadoria do território aduaneiro, será equiparada à exportação, até mesmo para efeito de comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação do regime de Drawback, na modalidade suspensão."

Art. 2º. Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos até 31.12.2020.

Palácio dos Bandeirantes, xx de xxxxxxxx de xxxx.

XXXXXXXXXXXXXX

DECRETO Nº XXXX. DE XX/XX/XXXX (DO ESTADO DE MINAS GERAIS)

Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII do art. 90, da Constituição do Estado, tendo em vista o disposto no Convênio ICMS 130/07,

DECRETA:

Art. 1º A Parte 1 do Anexo IV do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

57	Desembaraço aduaneiro de bens constantes do Anexo Único do Convênio ICMS 130/07, importados sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, para aplicação nas instalações de produção de petróleo e gás natural, nos termos das normas federais específicas que regulamentam o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás (REPETRO).	58,40	31/12/2020
	57.1 A redução de base de cálculo prevista neste item aplica-se também ao desembaraço aduaneiro de máquinas e equipamentos sobressalentes, a ferramentas e outras partes e peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens constantes do Anexo Único do		

	<p>Convênio ICMS 130/07.</p> <p>57.2 A redução de base de cálculo prevista neste item aplica-se exclusivamente à entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa jurídica:</p> <p>I - detentora de concessão ou autorização para exercer, no país, as atividades de que trata o artigo 1º, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997;</p> <p>II - contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas; ou</p> <p>III - importadora autorizada pela contratada, na forma do inciso II, quando esta não for sediada no país.</p> <p>57.3 Em substituição ao percentual de redução da base de cálculo previsto neste item, fica facultado ao contribuinte a aplicação do multiplicador de 0,075 sobre o valor da operação, com a apropriação do crédito correspondente, ou do multiplicador de 0,03, vedada a utilização de quaisquer outros créditos.</p>		
--	--	--	--

Art. 2º. A Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescida dos itens 197 e 198:

197	<p>Desembaraço aduaneiro de bens constantes do Anexo Único do Convênio ICMS 130/07, importados sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, para aplicação nas instalações de exploração de petróleo e gás natural, nos termos das normas federais específicas que regulamentam o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás (REPETRO).</p> <p>197.1 A isenção prevista neste item aplica-se também ao desembaraço aduaneiro de máquinas e equipamentos sobressalentes, a ferramentas e outras partes e peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens constantes do Anexo Único do Convênio ICMS 130/07.</p> <p>197.2 A isenção prevista neste item aplica-se exclusivamente à entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa jurídica:</p> <p>I - detentora de concessão ou autorização para exercer, no país, as atividades de que trata o artigo 1º, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997;</p> <p>II - contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas; ou</p> <p>III - importadora autorizada pela contratada, na forma do inciso II, quando esta não for sediada no país.</p>	31/12/2020
-----	--	------------

198

Saídas internas ou interestaduais antecedentes à saída destinada a pessoa sediada no exterior dos bens e mercadorias fabricados no país que venham a ser subsequentemente importados nos termos do item 57, da Parte 1 do Anexo IV e do item 197 da Parte 1 do Anexo I, sob o amparo do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, para utilização nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, independentemente da Unidade federada onde se localize o fabricante.

31/12/2020

Art. 3º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio de Liberdade, em Belo Horizonte, aos xx de xxxxxx de xxxx; xxxº da Inconfidência Mineira e xxxº da Independência do Brasil.

XXXXXXXXXXXXXXXX

DECRETO Nº XXXX. DE XX/XX/XXXX (DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO)

Introduz alterações no RICMS-ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 91, III, da Constituição Estadual;

DECRETA:

Art. 1º. Os dispositivos abaixo relacionados do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Espírito Santo - RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:

I - o art. 5º:

"Artigo 5º (...)

CXXXVIII - operações internas ou interestaduais, até 31 de dezembro de 2020, antecedentes à saída destinada a pessoa sediada no exterior, dos bens e mercadorias fabricados no país que venham a ser subsequentemente importados nos termos dos arts. 5º, CXXXIX, e 70, LV, sob regime aduaneiro de admissão temporária, nos termos das normas federais específicas que regulamentam o Repetro (Convênio ICMS 130/07)"

II - o art. 534-Z-D:

“Artigo 534-Z-D. Nas operações internas ou interestaduais antecedentes à saída, destinada a pessoa sediada no exterior, dos bens e mercadorias fabricados no país que venham a ser subsequentemente importados nos termos do art. 5º, CXXXIX, ou 70, LV, sob regime aduaneiro de admissão temporária, para utilização nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, beneficiadas com a isenção de que trata o art. 5º, CXXXVIII, observar-se-á o seguinte:

I - o benefício aplica-se, também:

- a) aos equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças e mercadorias utilizadas como insumos na construção e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração, bem como de suas unidades modulares a serem processadas, industrializadas ou montadas em unidades industriais;*
- b) aos cascos e módulos, quando utilizados como insumos na construção, reparo e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração; e*
- c) às operações realizadas sob o amparo do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão do pagamento, no que se refere à comprovação do adimplemento nos termos da legislação federal específica; e*

II - a saída isenta dos bens e mercadorias, inclusive a destinada à exportação sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, não dará direito à manutenção de créditos do imposto, referentes às operações que a antecederem.”

Art. 2º. Este decreto entra em vigor na data da sua publicação.

Palácio Anchieta, em Vitória, aos xx de xxxxxx de xxxx, xxxº da Independência, xxxº da República e xxxº do Início da Colonização do Solo Espírito-santense.

XXXXXXXXXXXXXXXXXX

2. MINUTAS DE INSTRUMENTOS NORMATIVOS RELATIVOS À ALTERNATIVA E

LEI Nº XXXXX, DE XX/XX/XXXX (FEDERAL)

Institui o Regime Especial de
Compensação dos Fornecedores Diretos
da cadeia *offshore* de Petróleo e Gás
Natural (RECOM-P&G)

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica instituído o Regime Especial de Compensação dos Fornecedores Diretos da cadeia *offshore* de Petróleo e Gás Natural (RECOM-P&G), com o objetivo de compensar os custos tributários residuais assumidos por tais fornecedores em virtude do tratamento tributário aplicado à cadeia.

Art. 2º São beneficiários do Regime os fornecedores diretos da cadeia *offshore* de petróleo e gás natural.

§1º Para fins do disposto no caput, considera-se fornecedor direto da cadeia *offshore* de petróleo e gás natural a pessoa jurídica domiciliada no país que forneça bens, associados ou não à prestação de serviços, diretamente a pessoa jurídica detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer no País as atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural.

§2º O fornecimento de bens a que se refere o §1º, para fins de fruição do Regime, deve ser realizado mediante a exportação, sem saída do território aduaneiro, de que trata o art. 458, do Decreto 6.759, de 05.02.2009.

Art. 3º Ficam os beneficiários do Regime autorizados a deduzir, do saldo a pagar do IRPJ e da CSLL, o montante correspondente a 1% (um por cento) do montante total das operações, sujeitas à incidência do ICMS, relativas à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

Art.4º Na hipótese de, em determinado exercício, não ser apurado saldo a pagar do IRPJ e da CSLL pela pessoa jurídica beneficiária, ela poderá solicitar o ressarcimento em espécie dos valores apurados em conformidade com o art. 3º.

Art. 5º O Poder Executivo deverá disciplinar a forma de apuração e declaração pelos beneficiários do montante dos custos tributários assumidos.

Art. 6º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, xx de xxxxxxxx de xxxx; xxxº da Independência e xxxº da República.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº XXXX, DE XX.XX.XXXX

Institui a Declaração sobre Custos Tributários Residuais assumidos pelos Fornecedores Diretos da Cadeia *offshore* de Petróleo e Gás Natural, para fins do Regime Especial de Compensação de que trata a Lei nº xxxxxx, de xx.xx.xxxx

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista a Lei nº xxxxxx, de xx.xx.xxxx, resolve:

Art. 1º. Fica instituída a Declaração sobre Custos Tributários Residuais assumidos pelos Fornecedores Diretos da Cadeia *offshore* de Petróleo e Gás Natural (Decforn-P&G), cuja apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas beneficiárias do Regime Especial de Compensação de que trata a Lei nº xxxxxx, de xx.xx.xxxx.

§1º. As pessoas jurídicas de que trata o caput deverão informar o valor total das operações, sujeitas à incidência do ICMS, relativas à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

§2º. Os valores a que se refere o §1º deverão ser informados de forma segregada em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica.

Art. 2º A Decforn-P&G deverá ser apresentada pelo estabelecimento matriz, contendo as informações de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, até o último dia útil do mês de março, por intermédio de aplicativo a ser disponibilizado pela Receita Federal em sua página na internet.

Art. 3º. A pessoa jurídica que deixar de apresentar a Decforn-P&G e aproveitar, com relação ao mesmo exercício, o Regime Especial de Compensação de que trata a Lei nº xxxx, de xx.xx.xxxxx, ficará sujeita à cobrança do valor deduzido do IRPJ e da CSLL a pagar, acrescido de juros e multa de ofício.

Art. 4º. A apresentação da Decforn-P&G com atraso sujeita a pessoa jurídica à multa de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês de atraso ou fração.

Art. 5º. A apresentação da Decforn-P&G com erros ou omissões sujeita a pessoa jurídica à multa de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por erro ou omissão, limitada ao valor total do proveito obtido pela pessoa jurídica com o Regime Especial e Compensação de que trata a Lei nº xxxx, de xx.xx.xxxxx.

Art. 6º. Fica dispensada a apresentação da Decforn-P&G com relação aos exercícios em que a pessoa jurídica não aproveitar o Regime Especial de Compensação de que trata a Lei nº xxxx, de xx.xx.xxxxx.

Art. 7º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

XXXXXXXXXXXXXX

AJUSTE SINIEF XX/XX

Acresce os §§ 6º e 7º ao artigo 71 do Convênio s/nº, de 15.12.1970, que instituiu o SINIEF.

Cláusula primeira. Ficam acrescentados os §§6º e 7º ao artigo 71 do Convênio s/nº, de 15.12.1970, que instituiu o Sistema de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF):

“§6º Os beneficiários do Regime Especial de Compensação de que trata da Lei Federal nº xxxx, de xx.xx.xxxx, deverão indicar, na coluna “Observações”, quais dos valores indicados nas “Operações com Débito do Imposto” correspondem à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

§7º Ao final do período de apuração, para fins de elaboração da Declaração de que trata a Instrução Normativa RFB XXX, de XX.XX.XXXX, deverão ser totalizados e acumulados, na coluna “Observações”, os valores nela indicados como correspondentes à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural, em conformidade com o §6º.”

Cláusula segunda. Este ajuste entrará em vigor na data de sua publicação.

Brasília, DF, xx de xxxxxx de xxxx.

3. MINUTAS DE INSTRUMENTOS NORMATIVOS RELATIVOS À ALTERNATIVA F

LEI Nº XXXXX, DE XX/XX/XXXX (FEDERAL)

Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação, sob o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, dos bens a que se refere a Instrução Normativa RFB nº 844, de 09.05.2008

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica instituído a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação, sob o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, dos bens a que se refere a Instrução Normativa RFB nº 844, de 09.05.2008.

§1º O produto da arrecadação da Contribuição de que trata o caput será destinado ao ressarcimento dos custos tributários residuais assumidos pelos fornecedores diretos da cadeia *offshore* de petróleo e gás natural em virtude do tratamento tributário aplicado à cadeia.

§2º Para fins do disposto no §1º, considera-se fornecedor direto da cadeia *offshore* de petróleo e gás natural a pessoa jurídica domiciliada no país que forneça bens, associados ou não à prestação de serviços, diretamente a pessoa jurídica detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer no País as atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural.

§3º O fornecimento de bens a que se refere o §2º, deve ser realizado mediante a exportação, sem saída do território aduaneiro, de que trata o art. 458, do Decreto 6.759, de 05.02.2009.

Art. 2º A Contribuição tem como fato gerador a importação e incide à alíquota de 0,5%.

Parágrafo único. A base de cálculo da Contribuição é o valor aduaneiro do bem importado, sem acréscimo dos demais tributos incidentes sobre a mesma operação.

Art. 3º A Contribuição não incide sobre a importação de bens com relação aos quais não haja similar produzido no país, devendo ser observado, no que couber, o disposto nos artigos 190 a 204, do Decreto 6.759, de 05.02.2009.

Art. 4º Os custos tributários residuais assumidos pelos fornecedores diretos da cadeia *offshore* de petróleo e gás natural, a que se refere o §1º, do art. 1º, correspondem à aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre o montante das operações, sujeitas à incidência do ICMS, relativas à aquisição, pelos fornecedores diretos, de insumos empregados na

industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

Art. 5º O Poder Executivo deverá disciplinar a forma de apuração e declaração pelos fornecedores diretos do montante dos custos tributários assumidos, e a forma de ressarcimento em espécie dos custos apurados e declarados.

Art. 6º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, xx de xxxxxxx de xxxx; xxxº da Independência e xxxº da República.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº XXXX, DE XX.XX.XXXX

Institui o Requerimento de
Ressarcimento dos Custos Tributários
Residuais assumidos pelos
Fornecedores Diretos da Cadeia *offshore*
de Petróleo e Gás Natural

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista a Lei nº xxxxxx, de xx.xx.xxxx, resolve:

Art. 1º. Fica instituído o Requerimento de Ressarcimento dos Custos Tributários Residuais assumidos pelos Fornecedores Diretos da Cadeia *offshore* de Petróleo e Gás Natural.

§1º. Os fornecedores diretos, conforme definidos no art. 1º, §2º, da Lei nº xxxxxx, de xx.xx.xxxx, deverão informar o valor total das operações, sujeitas à incidência do ICMS, relativas à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

§2º. Os valores a que se refere o §1º deverão ser informados de forma segregada em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica.

Art. 2º O Requerimento deverá ser apresentada pelo estabelecimento matriz, contendo as informações relativas aos ressarcimentos pretendidos com relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, até o último dia útil do mês de março, por intermédio de aplicativo a ser disponibilizado pela Receita Federal em sua página na internet.

Art. 3º. Sendo o Requerimento apresentado sem erros ou omissões, deverá ser efetuado o devido ressarcimento no prazo máximo de 60 (sessenta) dias.

Art. 4º. A fiscalização das informações prestadas pelos requerentes poderá ser feita a qualquer tempo pela fiscalização, durante o prazo decadencial, mas sem prejuízo da obrigação de efetuar o ressarcimento em conformidade com o art. 3º.

Art. 5º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

XXXXXXXXXXXXXX

AJUSTE SINIEF XX/XX

Acresce os §§ 6º e 7º ao artigo 71 do Convênio s/nº, de 15.12.1970, que instituiu o SINIEF.

Cláusula primeira. Ficam acrescidos os §§6º e 7º ao artigo 71 do Convênio s/nº, de 15.12.1970, que instituiu o Sistema de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF):

“§6º Os fornecedores diretos de que trata da Lei Federal nº xxxx, de xx.xx.xxxx, deverão indicar, na coluna “Observações”, quais dos valores indicados nas “Operações com Débito do Imposto” correspondem à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

§7º Ao final do período de apuração, para fins de elaboração do Requerimento de que trata a Instrução Normativa RFB XXX, de XX.XX.XXXX, deverão ser totalizados e acumulados, na coluna “Observações”, os valores nela indicados como correspondentes à aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens fornecidos às pessoas jurídicas detentoras de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural, em conformidade com o §6º.”

Cláusula segunda. Este ajuste entrará em vigor na data de sua publicação.

Brasília, DF, xx de xxxxxx de xxxx.

booz&co.

VIEIRAREZENDE



Panorama Brasileiro de Petróleo e Gás